

Sammenligning av den foreslåtte art. X §7 i OECD Model Tax Convention med den norske ulovfestede omgåelsesnormen

Kandidatnummer: 693

Leveringsfrist: 25/4 2015

Antall ord:15 052



1	INNLEDNING.....	4
1.1	Tema/problemstilling:.....	4
1.1.1	Underproblemstillinger.....	4
1.2	Terminologi.....	4
1.2.1	Skatteplanlegging og omgåelse.	4
1.2.2	Omgåelsesnormer.	4
1.2.3	Nærmere om Treaty shopping.	5
1.2.4	Forholdet mellom gjennomskjæring og pro forma-tilfellene.	5
1.3	Avgrensinger.....	6
1.3.1	Innledning.....	6
1.3.2	Avgrensing mot tilfelle der gjennomskjæring kan hjemles gjennom tolking av begrepet "beneficial owner" i skatteavtalene.....	6
1.4	Rettskildebruk og metode.	7
1.4.1	Omgåelsesnormen i forslagets art. X §7.....	7
1.4.2	Den norske ulovfestede omgåelsesnormen.....	7
2	SAMMENLIGNING AV GRUNNVILKÅRET I FORSLAGETS ART. X §7 OG DEN NORSKE ULOVFESTEDE OMGÅELSESNORMEN.	8
2.1	Innledning.	8
2.1.1	Problemstilling.....	8
2.1.2	Begrepsavklaring.	8
2.2	Det materielle kravet: Skattemessig hovedmotiv.....	9
2.2.1	Forslagets art. X §7.....	9
2.2.2	Den norske normen.....	10
2.2.3	Sammenligning av kravet til hovedmotiv i de to normene.....	11
2.3	Bevistema.....	11
2.3.1	Bevistema i forslagets art. X §7.....	11
2.3.2	Bevistema etter den norske normen.....	13
2.3.3	Sammenligning av bevistema mellom de to normene.....	16
2.4	Beviskrav.	16
2.4.1	Generelt om beviskrav.....	16
2.4.2	To typer situasjoner.	17
2.4.3	Forslagets art. X §7: Beviskrav til slutningen fra de objektive momenter til hovedmotivet.	17

2.4.4	Den norske normen: Vurdering av momenter.	19
2.4.5	Sammenligning av de to normene.	19
1.1	Konklusjon på kapittelet om grunnvilkåret i de to normene.	20
3	[TOTALVURDERINGEN.....	21
3.1	Vurderingen av disposisjonen opp mot skattereglenes formål.	21
3.1.1	Forslagets art. X §7: Tolking av «in these circumstances».	21
3.1.2	Den norske normen.....	22
3.1.3	Sammenligning.....	23
3.2	Hvordan finne frem til formålet bak skatteregelen?	24
3.2.1	Formålet bak skatteregelen etter forslagets art. X §7: “the relevant provisions of this convention».	24
3.2.2	Formålet bak skatteregelen etter den norske normen.	25
3.2.3	Sammenligning av de to normene.	26
3.3	Avveining av om skattefordelen er i strid med formålet bak skatteregelen.....	27
3.3.1	Forslagets art. X §7: “unless it is established”	27
3.3.2	Den norske normen: «fremstår som stridende mot skattereglenes formål».	27
3.3.3	Sammenligning av de to normene.	28
3.4	Disposisjonens virkninger.....	28
3.4.1	Betydningen av ulike ikke-skattemessige virkninger: En drøfting av Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.	28
3.4.2	Hvor mye skal til før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi? En vurdering av de to normene.	35
3.4.3	Hvor mye skal til før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi? Anvendelse av de to normene på et treaty shopping-tilfelle.....	38
3.5	Omstendighetene for øvrig.....	40
3.6	Hvilke disposisjoner skal bedømmes? Transaksjoner som ledd i en samlet plan.....	40
3.6.1	Den norske normen.....	40
3.6.2	Forslagets art. X §7.....	43
3.7	Sammenligning av momentene som skal vurderes etter normen i forslagets art. X §7 og den norske normen.	45

1 Innledning.

1.1 Tema/problemstilling:

I 2014 publiserte OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS): Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ACTION 6: 2014 Deliverable*.

Et av forslagene fra BEPS¹ er en ny art. X §7 i OECD Model Tax Convention som inneholder en generell omgåelsesnorm.

I denne oppgaven sammenligner jeg den foreslåtte omgåelsesnormen i art. X §7 med den norske ulovfestede omgåelsesnormen.

Jeg ser på vilkårene for skattemessig gjennomskjæring i de to normene, og behandler ikke virkningene av gjennomskjæring.

1.1.1 Underproblemstillinger.

Både normen i forslaget art. X §7 og den norske ulovfestede omgåelsesnormen har en to-leddet struktur. Først oppstilles et grunnvilkår om skattemessig hovedmotiv. Derneft skal det foretas en totalvurdering av om disposisjonen er i strid med formålet bak skattereglene.

Hva skiller vilkårene og vurderingene i de to leddene fra hverandre, og på hvilke områder er de like?

1.2 Terminologi.

1.2.1 Skatteplanlegging og omgåelse.

Internasjonal skatteplanlegging består ofte i å utnytte ulikhetene i statenes skatteregler.² Det kan dreie seg om stater der skattenivået generelt er lavt, såkalte lavskatteland. Eller det kan dreie seg om spesielle regler som regler som unntar kildeskatt på renter og royalty. På den ene siden er det lovlig å innrette seg slik at skatten blir lavest mulig.³ På den annen side kan man ikke akseptere alle transaksjoner som har som formål å redusere skatten. Et sted går grensen, og man kommer over i skatteomgåelse. Man kan si at ved skatteomgåelse utnyttes en privatrettslig form for å oppnå fordeler som ikke er i overensstemmelse med det man antar er skattelovgivningens formål.⁴ Det er vanskelig å trekke grensen mellom lovlig skatteplanlegging og ulovlig skatteomgåelse.

1.2.2 Omgåelsesnormer.

Generelle omgåelsesnormer er normer som kan anvendes mot omgåelsesforsøk. De er generelle og kan derfor anvendes på ulike tilfelle. Det sentrale er motivet for transaksjonen; er den foretatt utelukkende for å spare skatt, eller kan den også gi andre økonomiske fordeler for selskapet?

¹ Innstillingen fra BEPS kaller jeg rapporten, og gruppen som har skrevet den kaller jeg arbeidsgruppen.

² Zimmer 2009b s. 37.

³ Zimmer 2009a s. 60.

⁴ Zimmer 2009a s. 61.

Generelle omgåelsesnormer kan være lovfestet eller ulovfestet. Den norske normen er ulovfestet, og utviklet i et samspill mellom rettspraksis og teori. Normen som er foreslått i BEPS action 6 og som foreløpig kalles art. X §7 er et eksempel på en traktatfestet generell omgåelsesnorm.

Motsetningen er *spesielle omgåelsesnormer*. Disse inneholder klare vilkår som må være oppfylt for at skatteyder skal nyte godt av fordelene som skatteavtalen gir. Et eksempel er LOB-klausuler.

1.2.3 Nærmere om Treaty shopping.

I eksemplene jeg vil bruke i denne avhandlingen vil X bety *skatteyderen* og H dennes *hjemstat*. K betyr *kildestaten* og G betyr *gjennomstrømningsstaten*. *Gjennomstrømningsstaten* er den staten skatteyderen etablerer et selskap i, for å nyte godt av skatteavtalen mellom denne og kildestaten.

Treaty shopping er tilfelle der en skatteyder bruker skatteavtalen som redskap for å spare (kilde)skatt. Et selskap, X er hjemmehørende i stat H mottar aksjeutbytte fra selskap Y, hjemmehørende i stat K. Stat K pålegger, med hjemmel i intern rett, kildeskatt på det utbetalte utbytte, og i stat H er det hjemmel for beskatning av aksjeutbytte. Utbytte fra Y til X belastes derfor med kildeskatt i stat K i tillegg til beskatningen i stat H. Mellom stat H og stat K er det ingen skatteavtale. Resultatet vil derfor bli dobbeltbeskatning for X, hvis ikke stat H har internrettslige kreditregler. Stat K har imidlertid inngått skatteavtale med stat G, og denne bestemmer at stat K ikke kan ilegge kildeskatt på utbytte til aksjonærer hjemmehørende i stat G. X oppretter derfor datterselskapet Z, hjemmehørende i stat G, og overfører aksjene i Y til dette selskapet. Hvis stat G ikke har intern hjemmel for å beregne kildeskatt, eller hvis stat G i skatteavtale med stat H har gitt avkall på kildeskatt, kan utbytte overføres til X i stat H uten at det betales kildeskatt i stat G.

Aksjeselskapet i stat G fungerer i et slikt tilfelle som gjennomstrømningsselskap.

1.2.4 Forholdet mellom gjennomskjæring og pro forma-tilfellene.

Det er viktig å holde spørsmål om gjennomskjæring adskilt fra forma-tilfellene. Ved *pro forma*-tilfellene opererer partene utad med et rettsforhold som ikke stemmer med det som skal gjelde mellom dem. Partene påstår for eksempel at en aksjepost er solgt fra A til B, mens det mellom partene er klart at A fortsatt er eier. Det er sikker rett at i skatteretten skal man legge til grunn det rettsforholdet som gjelder mellom partene.

Når man skal vurdere gjennomskjæring forutsetter man at det er brakt på det rene hvilket rettsforhold som gjelder mellom partene. Gjennomskjæring går ut på om dette rettsforholdet skal omklassifiseres ved anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.

1.3 Avgrensinger.

1.3.1 Innledning.

Bostedsbegrepet i MTC art.4 kan brukes som et virkemiddel mot treaty shopping. Etter art. 4(1) kreves det at «place of effective management» må befinne seg i traktatstaten. Et rent gjennomstrømmingsselskap vil derfor ofte ikke kunne oppnå fordelene etter skatteavtalen fordi «effective management» utøves fra selskapet i stat H.

Treaty shopping vil også kunne motvirkes hvis stat H praktiserer kredittprinsippet.⁵ H vil kunne ilegge høyere skatt, som motvekt til skatten som skatteyder har spart ved å kanalisere inntekten gjennom G.

Videre kan den foreslåtte LOB-klausul⁶ være et virkemiddel mot treaty shopping.

1.3.2 Avgrensing mot tilfelle der gjennomskjæring kan hjemles gjennom tolking av begrepet "beneficial owner" i skatteavtalene.

I MTC art. 10, 11 og 12 er det krav om at den som mottar betalingen er «the beneficial owner» av midlene. Vilkåret har som formål å forebygge at skatteavtalene misbrukes i den hensikt at skatteyder skal oppnå redusert kildeskattsats. Begrepet kan oversettes med «den virkelige rettighetshaver», se NSA art. 10(3), og gjør det mulig å legge vekt på det reelle eierforholdet i stedet for det formelle. Begrepet har vist seg vanskelig å anvende, blant annet fordi man trenger opplysninger som er vanskelige å få tak i. Begrepets rettslige innhold er heller ikke klart.⁷

Det er diskutert i teorien om det kan innfortolkes en generell omgåelsesnorm i begrepet. Prevost Cardommen⁸ er sentral i denne diskusjonen. I denne saken tar hverken førsteinstansdomstolen eller ankedomstolen uttrykkelig stilling til spørsmålet, men «mye tyder på at begge domstolene er enige i at «beneficial owner»-begrepet ikke skal fungere som en form for gjennomskjæringsregel.»⁹

Jeg trekker ingen konklusjon på spørsmålet om det kan innfortolkes en generell omgåelsesnorm i «beneficial owner»-begrepet. Men om svaret på spørsmålet er ja, vil denne omgåelsesnormen kunne overlappe den omgåelsesnorm som er hjemlet i forslagets art. X §7. Jeg avgrenser derfor oppgaven mot en eventuell omgåelsesnorm utledet av begrepet «beneficial owner» i skatteavtalen.

⁵ Se MTC art. 23B.

⁶ Se action 6 rapport art. x §§1-5.

⁷ Zimmer (2009a) s 45.

⁸ 2009 FCA 57.

⁹ Furuseth (2009) s 188

1.4 Rettskildebruk og metode.

1.4.1 Omgåelsesnormen i forslagens art. X §7

Den foreslåtte omgåelsesnormen i forslagens art. X §7 er en del av en skatteavtale.¹⁰ Ved tolking av skatteavtaler skal ordlyden være utgangspunktet, men tolkingen skal skje i lys av skatteavtalens «object and purpose». Skatteavtalens «object and purpose» fremgår av OECD's kommentarer art. 1 pkt. 7, 1. og 2. periode.¹¹

Når det gjelder anbefalingene i rapporten betrakter jeg disse som forslag til nye OECD kommentarer til modellavtalen, og ser det slik at anbefalingene, hvis de blir vedtatt, har den samme rettskildemessige vekt som kommentarene. Den vanlige oppfatning er at kommentarene har stor vekt, men at de ikke er rettslig bindende.¹²

1.4.2 Den norske ulovfestede omgåelsesnormen.

Den norske normen er ulovfestet, og utviklet i et samspill mellom rettspraksis og teori. Normen ble foreslått lovfestet på begynnelsen av 1990-tallet, men forslaget ble forkastet. Forslaget med forarbeider, har imidlertid bidratt til utformingen av den ulovfestede normen. Min primære rettskilde har vært Høyesterettspraksis. Siden 2002 er det avsagt 10 dommer om skattemessig gjennomskjæring. Jeg konsentrerer meg om disse nye dommene, men henviser også til noen eldre dommer.

¹⁰ Skatteavtaler er traktater mellom stater, og skal i utgangspunktet tolkes i henhold til tolkningsprinsipper utledet av VCLT. Etter VCLT art. 31(1) skal traktater tolkes i tråd med det som er traktatens «context» og «object and purpose».

¹¹ OECD "Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention" (1977, 1995, 2000, 2003, 2008, 2010).

¹² Ward m.fl. (2005) s 38 og 52.

2 Sammenligning av grunnvilkåret i forslagets art. X §7 og den norske ulovfestede omgåelsesnormen.

2.1 Innledning.

2.1.1 Problemstilling.

Både etter normen etter forslagets art. X § og etter den norske ulovfestede omgåelsesnormen inneholder et grunnvilkår om skattemessig hovedmotivasjon. På hvilke områder er vurderingen av dette vilkåret likt, og på hvilke områder skiller normene seg fra hverandre?

2.1.2 Begrepsavklaring.

2.1.2.1 Bevistema.

Robberstad definerer bevistema som «... den del av det faktiske grunnlaget for avgjørelsen som skal bevises». ¹³ Hov skriver at bevistema er det forhold som er gjenstand for bevisføringen. ¹⁴ Man kan også si at bevistema er den del av det faktiske grunnlag for avgjørelsen som man skal undersøke for å ta stilling til om vilkåret i bestemmelsen er oppfylt eller ikke.

Man skal altså gjennom en bevisføring undersøke om et bestemt faktisk forhold skal legges til grunn for avgjørelsen.

I denne oppgaven vil jeg drøfte to bevistema. Spørsmålet er om bevistemaet er skatteyers subjektive tanke eller de objektive momenter. De objektive momenter kan i neste omgang gi grunnlag for slutninger om skatteyterens motiv.

2.1.2.1.1 Skatteyers subjektive tanke som bevistema.

Vurderingen skal munne ut i en konklusjon om hva som var skatteyers subjektive tanke under beslutningsprosessen som ledet fram til disposisjonen.

Vi skal da finne bevis for dette. Bevismidler som belyser dette spørsmålet kan være interne notater, betenkninger fra advokater etc. Men det kan også være objektive omstendigheter slik som skattemessige virkninger eller aksjonæravtaler, i den grad de gir opplysninger om skatteyers tanker.

2.1.2.1.2 De objektive momenter som bevistema.

Vurderingen skal munne ut i konklusjon om hva som var den viktigste virkningen av disposisjonen. Var den skattemessige virkning mer dominerende enn de enkelte forretningsmessige virkningene? Hvor stor rolle spilte aksjonæravtaler eller handelspolitiske mål i forhold til skattevirkingen? Bevismidler som belyser dette spørsmålet er de skattemessige virkningene, de forretningsmessige virkninger eller evt. aksjonæravtaler.

Denne konklusjonen gjør det i neste omgang mulig å slutte seg til skatteyers hovedmotiv.

¹³Robberstad (2009) s 220.

¹⁴ Hov (1999) s 200.

2.2 Det materielle kravet: Skattemessig hovedmotiv.

Jeg drøfter i dette kapitlet hvilke krav de to normene stiller til disposisjonen før man kan konkludere med skattemessig hovedmotiv.

2.2.1 Forslagets art. X §7.

Vilkåret i art. X §7, 4. komma er at «one of the principal purposes» med disposisjonen har vært å spare skatt. «Principal» kan oversettes med «first in order or importance»,¹⁵ eller med det norske uttrykket «hovedmotiv». Det at 4. komma bruker «purpose» i flertall gjør det naturlig å trekke slutning om skattemessig hovedmotiv selv om virkningene gir grunnlag for å slutte at flere motiv har vært like viktige. Betydningen av dette kan illustreres med et eksempel. Vi kan tenke oss en disposisjon hvor skattemotivet utgjør 40% av det totale motivet. Tre forretningsmessige motiv utgjør hver 20%. De ikke-skattemessige motiv utgjør tilsammen 60 %, mens det skattemessige motiv utgjør 40%. Vilkåret i 4. komma gir da grunnlag for argumenter i to retninger.

For det første kan man hevde at det ikke er relevant hvordan de ulike ikke-skattemessige motiv er fordelt på enkeltmotiver. Det skattemessige motiv bør måles mot summen av de ikke-skattemessige motiv. Etter dette syn vil skattemotivet være i «mindretall» og vi kan ikke konkludere med skattemessig hovedmotiv. Vilkåret i art. X §7, 4. komma vil ikke være oppfylt.

Men man kan også anføre at skattemotivet er hovedmotiv i denne situasjonen fordi det er det viktigste enkeltmotivet. Vilkåret i art. X §7, 4. komma vil da være oppfylt.

Arbeidsgruppen tolker uttrykket «one of the principal purposes» i rapportens avsnitt 12. 1.periode. Skattefordelen trenger ikke å ha vært « the... *dominant* purpose» bak disposisjonen for at man kan konkludere med hovedsakelig skatteformål. Dette kan gi støtte til det andre argumentet i avsnittet over. Hva som er hovedmotivet skal da avgjøres ut fra hvilket enkeltmotiv som er det viktigste. For at skattemotivet skal være hovedmotivet er vilkåret derfor at skattemotivet er det viktigste enkeltmotiv. Det har ikke betydning at de ikke-skattemessige enkeltmotiver til sammen er viktigere enn det skattemessige motiv.

Hvis ikke skattemotivet i seg selv ikke har vært sterkt nok til å motivere til den disposisjonen som har ledet til skattefordelen, skal skattemotivet ikke regnes som hovedmotivet(avsnitt 13, første periode). Dette gjelder spesielt der transaksjonen er uløselig knyttet til en

¹⁵ Cambridge Free Dictionary.

forretningsmessig aktivitet(avsnitt 13, andre periode). Dette er naturlig, hvis skattebesparelsen ikke har virket motiverende, har den ikke vært et hovedmotiv bak disposisjonen.

Det har i høringsrunden kommet kritikk mot vilkåret «one of the principal purposes». Det har blitt hevdet at flertallsformuleringen fører til at terskelen for gjennomskjæring blir senket i forhold til gjeldende rett. Med gjeldende rett menes den standarden som er oppstilt i OECD kommentarene art. 1 pkt. 9.5. Etter denne bør det ikke bli «lightly assumed» at skatteyteren forsøker å misbruke skatteavtalen. «A guiding principle» er at fordeler etter skatteavtalen bør nektes dersom «a main purpose» med transaksjonen er å oppnå en gunstig skatteposisjon. Entallsformuleringen indikerer en høyere terskel før man konkluderer med at skattemotivet er hovedmotivet bak disposisjonen, en man har i normen foreslått i art. X §7, 4. komma.

Det må understrekes at bestemmelsen i OECDkommentarene art. 1 pkt. 9.5 ikke er en del av selve skatteavtalen, og derfor ikke er rettslig bindende for statene. Etter alminnelige oppfatning har kommentarene likevel stor vekt. Den foreslåtte art. X §7 skal inntas i selve skatteavtalen, og blir derfor bindende for statene.

2.2.1.1 Konklusjon.

Slik jeg tolker forslaget art. X §7, 4. komma er vilkåret at skattemotivet har vært det viktigste enkeltmotiv. Vilket kan derfor være oppfylt selv om skatteformålet utgjør mindre enn 50% av de totale motivene bak disposisjonen. Man kan tenke seg situasjoner der man trekker slutning om skattemessig hovedmotiv der skattemotivet utgjør 40% av det totale motivet.

2.2.2 Den norske normen.

I den norske normen er beviset skatteytters tanke bak disposisjonen. Hvor fremtredende må det skattemessige formål ha vært i forhold til andre formål?

Rt 2002 s 456 Hydro Canada gjaldt vilkårene for tapsfradrag ved salg av aksjer innen et konsern. Norsk Hydro solgte aksjene i et canadisk datterselskap til et dansk datterselskapet. En begrunnelse for salget var å spare skatt i utlandet. Etter ervervet av aksjene i Hydro Canada fikk Hydro Danmark rett til å trekke fra fremtidig underskudd i Hydro Canada i den danske skatten. Denne skattebesparelse kunne verdsettes til NOK 344 mill. En annen begrunnelse var flere handelspolitiske formål som ikke kunne tallfestes. Det var også en vesentlig begrunnelse for Hydro at salget av aksjene i Hydro Canada ga mulighet til å spare 419 mill. kr. i skatt i Norge.

I denne saken formulerte høyesterett vilkåret slik at skattebesparelsen må ha vært det «hovedsakelige formål»(side 465). Denne formuleringen har vært sitert i dommene som er kommet etterpå, sist i Rt 2012 s 1888 Dyvi og Rt 2014 s 227 Conoco Phillips II. Formuleringen tyder på at skatteformålet må ha veid tyngre enn andre formål til sammen; minst 50% av formålet må ha vært skattemessig.

Men i Hydro Canadadommen skriver høyesterett også at skattebesparelsen må «fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor»(side 465). I Telenordommen brukes en tilsvarende formulering(avsnitt 49). Zimmer mener dette taler for at vilkåret «hovedsaklig» skal forstås slik at det kreves markert mer enn at skatteformålet har veid mer enn de andre formålene til sammen.¹⁶ Jeg oppfatter rettstilstanden som noe uklar på dette punkt, men slutter meg likevel til Zimmers konklusjon.

2.2.2.1 Konklusjon.

Etter den norske normen er det krav om at det skattemessige formålet må ha veid markert mer enn de ikke-skattemessige formålene til sammen.

2.2.3 Sammenligning av kravet til hovedmotiv i de to normene.

I forslagets artikkel X §7 er vilkåret for at skattemotivet skal være hovedmotivet at skattemotivet har vært det viktigste enkeltmotiv. Det betyr at man kan tenke seg situasjoner der man trekker slutning om skattemessig hovedmotiv der skattemotivet utgjør ned mot 40% av det totale motivet.

Etter den norske normen er det krav om at det skattemessige formålet må ha veid markert mer enn de ikke-skattemessige formål til sammen. Det betyr at skattemotivet må utgjøre markert mer enn 50% av det totale motivet. Det skal derfor betydelig mer til før vilkåret er oppfylt etter den norske normen enn etter normen i forslagets artikkel X §7.

2.3 Bevistema.

2.3.1 Bevistema i forslagets art. X §7.

Hva er bevistema etter forslagets art. X §7? Sagt på en annen måte: hvilke del av det faktiske grunnlag for avgjørelsen skal man undersøke for å ta stilling til om vilkåret i bestemmelsen er oppfylt? Etter art. X §7, 3. komma, skal man vurdere «all relevant facts and circumstances». Dette sikter dels til de objektive momenter, som disposisjonens skattemessige virkning, disposisjonens forretningsmessige virkning¹⁷ eller handelpolitiske mål. Men det sikter også til subjektive momenter som interne notater, eller den kjennskap man har om skatteyters faktiske motivasjon. Art. X §7 gir derfor ikke svar på spørsmålet om hva som er bevistema i saken. Dette svaret finner vi i arbeidsgruppens rapport.

I avsnitt 10, andre periode, skriver arbeidsgruppen at vurderingen av hva som har vært motivet bak disposisjonen er «a question of fact», og at analysen skal foretas «on a case by case basis». Dette kunne få en til å tro at vurderingen etter art X §7 dreier seg om et

¹⁶ Zimmer (2014) s. 67.

bevissspørsmål, altså hva denne skattyters motivasjon faktisk var. Analysen ville i så fall vært subjektiv, og bevistema ville vært skatteyters subjektive tanke.

Men flere andre steder i rapporten gis det uttrykk for den motsatte oppfatning. Etter avsnitt 10 skal man foreta en «...objective analysis of the aims and objects of all persons involved...»(første periode, andre komma). Bedømmelsen av formålene til beslutningstagerne skal altså være objektiv. Etter avsnitt 10, 3. periode, 3. komma skal konklusjonen være rimelig etter en «objective analysis of the relevant facts and circumstances». Analysen av omstendighetene skal også være objektiv. Dette tyder at bevistema i saken er de objektive momenter.

Rapportens avsnitt 10, tredje periode, første komma peker i samme retning. Der står det at det ikke er nødvendig å finne «conclusive proof of the intent of a person». Man kan altså konkludere med skattemotiv selv om det ikke er funnet subjektive bevis for dette, hvis man kan slutte seg til det ut fra de objektive omstendigheter. Man kan med andre ord slutte fra de objektive omstendigheter til motivet bak disposisjonen.

Endelig tyder avsnitt 10, fjerde periode, første komma og tredje komma på at det er de objektive momenter som er bevistema i saken. Her settes grenser for bruk av objektive omstendigheter som bevis. Dette må bety at arbeidsgruppen forutsetter at objektive omstendigheter kan være relevante.

2.3.1.1 Konklusjon.

Samlet sett tyder kildene på at bevistema etter forslagets art. X §7 er de objektive momenter i saken. Vi skal derfor slutte oss til skatteyters hovedsaklige motiv etter en vurdering av disposisjonens virkninger eller andre objektive omstendigheter.

2.3.1.2 Konsekvenser av at de objektive momenter er bevistema.

Siden man skal foreta en objektiv analyse av formålet til beslutningstagerne, trekker man slutning om den motivasjon en skatteyter i denne situasjonen typisk vil ha. Man trekker ikke slutning om denne skatteyters motiv.

Av samme grunn er avveiningen av omstendighetene og slutningen fra dem til skatteyters motiv er et rettsspørsmål, og ikke en bevis-vurdering. Bevisregler, slik som regelen om sannsynlighetsovervekt kommer ikke til anvendelse.

2.3.2 Bevistema etter den norske normen.

2.3.2.1 Rettspraksis.

2.3.2.1.1 I Rt 2002 s 456 Hydro Canada.

I denne dommen formulerer Høyesterett for første gang den såkalte to vilkårs-læren. Etter denne består normen av et grunnvilkår om skattemessig hovedmotiv og en totalvurdering med flere momenter. På side 465 skriver retten om grunnvilkåret:

«...Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsaklige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor.»

2.3.2.1.2 Rt. 2006 s. 1232 Telenor.

Saken gjaldt spørsmål om tapsfradrag ved salg mellom to datterselskaper i 2001. Telenor Eiendom Holding AS solgte en aksjepost i et dansk selskap(Sonofon AS) til et annet datterselskap i konsernet, med et tap på 8,6 milliarder. Telenor Eiendom Holding AS krevde fradrag i inntekten for tapet. Fradraget ville gi reduksjon i skatten på 2,4 milliarder kroner. En viktig begrunnelse for overdragelsen av Sonofon-aksjene var omorganisering av konsernet og ønsket om å rendyrke Telenor Eiendom Holding AS som et eiendomsselskap. En annen begrunnelse var mulighet for en hybridfinansiering av kjøp av de resterende Sonofon-aksjene. Dette betydde at selskapet kunne opprettholde ønsket nivå for kredittverdighet hos de internasjonale kredittvurderingsselskaper. Endelig var en meget viktig virkning av disposisjonen et skattemessig inntektsfradrag på NOK 8,6 milliarder, noe som ga en skattebesparelse på NOK 2,4 milliarder.

Skatteyderen anførte at motivet for salget var de forretningsmessige virkninger. Konsernledelsen tok først kort tid før salget skatterettslige hensyn i betraktning. I et notat datert 5 dager før aksjene ble solgt ble salgsplanene diskutert uten at skatterettslige virkninger ble trukket inn. Først i et notat datert 2 dager senere redegjør selskapets advokat for de skatterettslige konsekvenser.

Førstvoterende godtar i stor grad skatteyers versjon av faktum mht motivasjonen for Disposisjonen. Han legger til grunn at det ikke var skattebesparelse som var den viktigste begrunnelse for aksjeoverdragelsen. Den viktigste begrunnelse var omorganiseringen av konsernet og ønsket om å rendyrke Telenor Eiendom AS som et rent eiendomsselskap. Den påtenkte hybridfinansieringen av aksjene var også et moment.

Han konkluderte i avsnitt 55 med at overdragelsen av Sonofon-aksjene først og fremst var forretningsmessig begrunnet. Grunnvilkåret for gjennomskjæring var dermed ikke oppfylt.

I denne dommen går Høyesterett grundig inn på hva som er bevistema under grunnvilkåret. Staten hadde anført at formålet med disposisjonen måtte vurderes på et objektivt grunnlag.

Høyesterett avviser dette; «I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skatteyteren må antas å ha lagt vekt på.»(avsnitt 50). Det avgjørende er altså skatteyers subjektive tanke. Høyesterett slår fast at vilkåret er helt subjektivt.

Førstvoterende skriver at man ikke uten videre skal legge til grunn den begrunnelse som skatteyter har gitt for disposisjonen. «Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken»(avsnitt 51). «Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skatteyteren sparer skatt, og denne kattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumpsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor(avsnitt 51)». Man skal ikke skal trekke slutninger fra disposisjonens virkninger til formålet bak disposisjone. Men virkningene er momenter i vurderingen av skatteyers motiv. Selv om bevistema er subjektivt, skal man altså ta hensyn til flere momenter enn skatteyers versjon av saken. Sakens objektive omstendigheter kan brukes som bevis for skatteyers subjektive motivasjon.

Selv om de objektive momenter peker mot et skattemessig hovedmotiv, kan skatteyteren «...godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham». Skatteyter gis rett til å bevise sitt ikke-skattemessige motiv, også i en situasjon hvor disposisjonens virkninger for det meste er skattemessige. Dette er naturlig når bevistema er skatteyers subjektive tanke. Formuleringen sier ikke noe om hvem som har bevisbyrden. Det betyr at også subjektive fakta kan være bevis i saken. Dette kan være interne notater, eller det man ellers måtte vite om skatteyers faktiske motivasjon. Andre fakta som kan belyse skatteyers faktiske motivasjon kan være betenkninger fra advokater.

Konklusjon på spørsmålet om bevistema i Telenordommen.

Etter Telenordommen skal spørsmålet om transaksjonen er hovedsakelig skattemessig motivert avgjøres ut fra skattyterens subjektive forhold. Transaksjonenes virkninger er relevant, men har bare betydning som momenter i vurderingen av hva skattyterens hovedformål var. Disse momentene må kunne gi støtte for en antakelse om hva skattyteres formål var. Resultatet av dommen viser dette godt; retten fant at skattyter hadde et forretningsmessig hovedmotiv, selv om den viktigste virkningen av disposisjonen var skattebesparelse.

2.3.2.1.3 Dommer etter Telenordommen.

Samme år som Telenordommen ble det avsagt to dommer om gjennomskjæring der bevistemaet under grunnvilkåret ble formulert annerledes enn i Telenordommen. Dette gjalt Rt. 2006 s. 1062 Sameiedommen og Rt. 2006 s. 1199 Nagell-Erichsendommen. Rettstilstanden var derfor usikker på dette punktet.

Rt 2007 s 209 Hex gjaldt fastsettelse av personinntekt for hovedaksjonærer i to selskaper som var krysseiet. Et viktig formål med oppkjøpet var skattemessig, nemlig å unngå delingsmodellen. Skatteyteren hevdet at et forretningsmessig formål var å utvikle samarbeidet mellom de to selskaper, samt at en negativ konsekvens var at mindretallseieren stemte mot en fusjon, og denne kunne derfor ikke gjennomføres.

I denne dommen henviser førstvoterende til formuleringen av bevistemaet under grunnvilkåret i Telenordommen. Flertallet sluttet seg til dette syn. Tre av dommerne som utgjorde flertallet var med i Sameiedommen og to av dem i Nagell-Erichsendommen. Det at disse dommerne sluttet seg til Telenor-formuleringen av omgåelsesnormen i Hex-saken, betyr at denne formuleringen er styrket.

Rt 2012 s 1888 Dyvi gjaldt underskuddsfremføring og konsernbidrag etter et aksjesalg. Dyvi Eiendom kjøpte i desember 1996 morselskapet Salko AS med to datterselskaper. Datterselskapene hadde en betydelig forretningsvirksomhet som besto av kjøp/salg og utleie av næringseiendommer. Virksomheten fortsatte i stor grad etter overdragelsen. Salko AS hadde et fremførbart underskudd på 427 millioner kr. Salko AS skiftet etter overdragelsen navn til Dyvi Eiendom AS. I årene 1998 til 2005 ble underskuddet i Dyvi Eiendom AS avregnet mot konsernbidrag fra andre selskaper i Dyvikonsernet. På denne måte sparte Dyvikonsernet ca 120 millioner kroner i skatt.

I denne dommen drøftes bevistemaet under grunnvilkåret i avsnitt 42. Førstvoterende skriver at grunnvilkåret går ut på at «det hovedsakelige formål med disposisjonen var å spare skatt». Hun slår fast at dette er et bevisspørsmål, der «de vanlige bevisbyrderegler skal legges til grunn». Dette tyder også på at vurderingen etter den norske normen dreier seg om bevisspørsmål, altså hva skattyters motivasjon faktisk var.

I den siste dommen om gjennomskjæring, Rt 2014 s 227 Conoco Phillips II, henviser høyesterett til Dyvi-dommen når det gjelder innholdet av grunnvilkåret.

2.3.2.2 Konklusjon på spørsmålet om bevistema i den norske normen.

Bevistema etter den norske normen er hva som var skatteyers subjektive tanke under beslutningsprosessen som ledet fram til disposisjonen. Dette er en bevisvurdering, og bevisregler, slik som regelen om sannsynlighetsovervekt skal legges til grunn. Hvis det etter en samlet vurdering av bevisene er sannsynlig at skatteyers tanke var skattebesparelse, så skal man konkludere med at hovedmotivet var skattemessig. Disposisjonens virkninger er momenter i vurderingen av skatteyers motiv, ved siden av andre bevis som interne notater eller det man ellers måtte vite om skatteyers faktiske motivasjon.

2.3.3 Sammenligning av bevistema mellom de to normene.

Etter forslaget art. X §7 er bevistema de objektive momenter. Etter det norske forslaget er bevistema skatteyters tanke under beslutningsprosessen som ledet fram til disposisjonen, og grunnvilkåret er et helt subjektivt vilkår. På dette punkt skiller de to normene seg klart fra hverandre.

I enkelte situasjoner skal det nok mindre til før man konkluderer med skattemessig hovedformål etter forslaget art. X §7 enn etter den norske normen. Rt. 2006 s. 1232 Telenor-dommen kan tjene som eksempel på dette. I saken hadde skatteyder foretatt en disposisjon som for det meste hadde skattemessige virkninger. Skatteyder la likevel frem bevis for at hovedmotivet var forretningsmessig. Høyesterett, som hadde skatteyters subjektive tanke som bevistema, kom til at hovedmotivet var ikke-skattemessig. Etter normen i forslaget art. X §7, hvor de objektive momenter er bevistema, ville konklusjonen kanskje blitt at skatteyters hovedmotiv var skattemessig.

Vi kan også tenke oss den motsatte situasjon, at man finner bevis på at skatteyder er skattemessig motivert til tross for at disposisjonens virkninger for det meste er ikke-skattemessig. For eksempel kan skatteyder ha erkjent skattemotiv. Etter den norske normen vil man under grunnvilkåret da konkludere med skattemotiv, men under totalvurderingen vil man antagelig finne at disposisjonen ikke var i strid med formålet bak reglene. Vilkårene for gjennomskjæring vil da ikke være oppfylt. Etter forslaget art. X §7 vil man ikke finne hovedsakelig skattemotiv, og grunnvilkåret vil ikke være oppfylt. Det er da ikke aktuelt med noen totalvurdering.

Vi ser at det er betydelig forskjell mellom de to normene på dette området.

2.4 Beviskrav.

2.4.1 Generelt om beviskrav.

Uttrykket beviskrav betyr den grad av sannsynlighet som kreves for at et bestemt faktum skal legges til grunn. I Norge er kravet i sivile saker, herunder skattesaker, alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette følger av forarbeidene til ligningsloven, og er stadfestet i rettspraksis. Begrunnelsen er at dette kravet generelt gir flest riktige dommer.¹⁸ Dette er også utgangspunktet i de fleste land, men mange steder er det i sivilprosessen krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. I amerikansk rett er det vanlig med krav om «clear and convincing evidence» eller påtagelig bevis. Det svenske beviskravet er å «visa» eller «styrka», og dette er et strengere krav enn sannsynlighetsovervekt. Det samme gjelder det tyske normalkravet, die

¹⁸ Martre (2008) s 166.

Wahrheitsüberzeugung (overbevisning).¹⁹ Det svenske og det tyske beviskravet tilsvarer stort sett det amerikanske beviskravet «clear and convincing evidence».²⁰

2.4.2 To typer situasjoner.

2.4.2.1 *Type I-situasjonen: Tilfelle der vi ikke vet om disposisjonen er kommersielt fundert.*

Disposisjoner hvor et av hovedmotivene har vært skattemessig kan deles inn i to hovedtyper. I type I-situasjonen vet man ikke om de forretningsmessige virkninger er tilstrekkelig store til at skatteyder ville ha gjennomført disposisjonen, uavhengig av skattefordelen. Vi kan tenke oss et eksempel der den skattemessige virkning utgjør 40% av de totale virkninger, og tre forretningsmessige virkninger hver utgjør 20% av virkningene. Vi vet ikke om de forretningsmessige virkningene alene eller til sammen gjør disposisjonen lønnsom for skatteyder. Vi vet derfor ikke om han hadde gjennomført disposisjonen, uavhengig av skattefordelen.

2.4.2.2 *Type II-situasjonen: Tilfelle der disposisjonen var kommersielt fundert, og ville ha vært gjennomført uavhengig av skattevirkingen.*

I noen tilfelle har de skattemessige virkningene vært dominerende, samtidig som disposisjonen har vært kommersielt fundert, og ville ha vært gjennomført uansett. Dette kaller jeg type II-situasjonen. For eksempel kan de skattemessige virkningene utgjøre 80%, og de forretningsmessige virkninger 20%. Man har ikke kjennskap til skatteyders subjektive motivasjon, men det er klart at det hadde vært lønnsomt for skatteyder å gjennomføre disposisjonen, selv uten skattebesparelsen. De forretningsmessige virkningene på 20% er tilstrekkelig store til det. Man kan her si at disposisjonen hadde tilstrekkelig egenverdi.

2.4.3 Forslagets art. X §7: Beviskrav til slutningen fra de objektive momenter til hovedmotivet.

2.4.3.1 *Innledning.*

Etter forslagets art. X §7 skal man trekke slutning fra disposisjonens virkninger til skatteyders hovedmotiv. Denne slutning gjelder hovedmotivet en typisk skatteyder i denne situasjonen vil ha, ikke hva denne skatteyder faktisk hadde som hovedmotiv. Det er derfor rimelig med beviskrav som er noe strengere enn vanlig sannsynlighetsovervekt.

Jeg tolker uttrykket «reasonable to conclude» i forslagets art. X §7, 2. komma som en bevisregel som oppstiller krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt ved den slutningen som skal trekkes.

¹⁹ Tjørn (2012) s 29.

²⁰ Strandberg (2010) s.113.

2.4.3.2 Beviskravet i forslaget art. X §7, andre komma.

Ordlyden i art. X §7, 2. komma, «reasonable to conclude», sier ikke så mye om hvilket beviskrav som skal legges til grunn. Som jeg skrev i kapittel 2.4.1 er det mange land som opererer med strengere krav enn sannsynlighetsovervekt i sin sivilprosess, og dette kan påvirke tolkingen noe.

I rapporten, avsnitt 10, fjerde og femte periode, tolker arbeidsgruppen uttrykket «reasonable to conclude» som en regel som krever kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Det skal for det første ikke være «lightly assumed» å konkludere med hovedsakelig skattemotiv(4. periode, første komma). Man skal altså være forsiktig før man konkluderer med skattemotiv, men for øvrig er det ikke klart hva dette uttrykket innebærer. Arbeidsgruppen skriver videre at man vanligvis ikke kan trekke slutning om skatteyters hensikt ved å studere disposisjonens virkninger(tredje komma). Dette tyder på et strengt beviskrav, og er et strengere krav enn det som kan tolkes ut av ordlyden i §7. Men i siste periode modererer arbeidsgruppen dette. Bare der skattefordelen «reasonably» kan forklare disposisjonen, kan man konkludere med hovedsakelig skattemotiv.

2.4.3.2.1 Konklusjon.

Det er vanskelig å si hva det kvalifiserte beviskravet forslaget art. X §7, 2 innebærer. Jeg antar at det etter forslaget art. X §7 stilles krav om noe mer enn sannsynlighetsovervekt, før man kan trekke slutning fra en disposisjons virkning til at skatteyters hovedmotiv var skattemessig.

2.4.3.2.2 Beviskravet anvendt på type 1-situasjonen.

I denne situasjonen vet man ikke om disposisjonen er kommersielt fundert, og man vet derfor ikke om disposisjonen ville ha vært gjennomført uavhengig av skattefordelen. Her vil man stille krav om noe mer enn sannsynlighetsovervekt før man trekker slutning om skattemessig hovedmotiv.

2.4.3.2.3 Beviskravet anvendt på type II-situasjonen.

I denne situasjonen er disposisjonen kommersielt fundert, og man vet at den ville ha vært gjennomført uansett. Ved krav om sannsynlighetsovervekt skulle man i den situasjonen trekke slutning om skattemotiv, siden skattevirkningen er så dominerende. Dette ville vært urimelig. Jeg tolker avsnitt 10, fjerde og femte periode, som en regel om ekstra strenge beviskrav i denne situasjonen. Bare i de tilfelle der disposisjonen «reasonably» kan knyttes til skattefordelen, skal man konkludere med hovedsakelig skattemotiv. Hvis disposisjonen ville vært gjennomført uavhengig av skattevirkningen, kan ikke disposisjonen «reasonably» knyttes til et skattemotiv, og man kan ikke konkludere med hovedsakelig skattemotiv. Bare der skattemotivet var nødvendig for at disposisjonen skulle gjennomføres, skal man trekke slutning om skattemessig hovedmotiv.

2.4.3.3 Konklusjon kapittelet om beviskrav etter normen i forslagens art. X §7.

Vilkåret om «reasonable to conclude» i forslagens art. X §7 er et krav til bevisene i saken. Vilkåret stiller som hovedregel krav om noe mer enn sannsynlighetsovervekt ved slutningen fra virkninger til hovedmotiv. Men i tilfelle hvor disposisjonen er kommersielt fundert, og ville ha vært gjennomført uansett, stilles det ekstra sterke krav til bevisene. Bare der man er temmelig sikker på at skattemotivet har vært et nødvendig motiv bak disposisjonen, skal man trekke slutning om skattemessig hovedmotiv.

2.4.4 Den norske normen: Vurdering av momenter.

Etter den norske normen skal man finne hovedmotivet til denne skatteyter. Det avgjørende er skattyterens subjektive forhold. Ved vurderingen av hva skattyterens hovedformål var er transaksjonenes virkninger relevant, men har bare betydning som momenter i vurderingen av hva skatteyters formål faktisk var. Sammen med andre momenter, som interne dokumenter og det vi ellers vet om skatteyters motivasjon må virkningene kunne gi støtte for en antakelse om hva skattyteres formål var. Man skal derfor ikke trekke noen slutning fra disposisjonens virkninger til skatteyters formål bak disposisjonen, og det er en helt annen vurdering som skal foretas

I den vurderingen av momenter som man skal foreta skal de vanlige bevisbyrderegler legges til grunn, jfr. Rt 2012 s 1888 Dyvi, avsnitt 42. Det betyr at man skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig. Dette er naturlig når bevistema er skatteyters faktiske motivasjon.

2.4.4.1 Den norske normen anvendt på de to situasjonene skissert i kapittel 2.4.2.

2.4.4.1.1 Type I-situasjonen.

Ved vurderingen av skattemotivet i denne situasjonen vil virkningene være et relevant moment. Andre relevante momenter ville vært interne notater som belyser beslutningsprosessen, betenkninger fra advokater, og det vi ellers måtte vite om skattyters motiv. Beviskravet være sannsynlighetsovervekt.

2.4.4.1.2 Type II-situasjonen.

Ved vurderingen vil man se på virkningene, inkludert det faktum at disposisjonen er kommersielt fundert, og at den ville ha vært gjennomført uavhengig av skattefordelen. Andre momenter som belyser beslutningsprosessen vil også være relevante. Beviskravet vil også her være sannsynlighetsovervekt.

2.4.5 Sammenligning av de to normene.

Etter forslagens art. X §7 skal man trekke slutning fra virkningene til skatteyters hovedmotiv. Når det gjelder denne slutningen er beviskravet som hovedregel noe mer enn sannsynlighetsovervekt. I den situasjon at disposisjonen er kommersielt fundert, og ville ha vært gjennomført uansett, stilles det ekstra sterke krav til bevisene. Bare der man er temmelig

sikker på at skattemotivet har vært et nødvendig motiv bak disposisjonen, skal man trekke slutning om skattemessig hovedmotiv.

Etter den norske normen skal man ikke trekke noen slutning fra virkningene til skatteyters hovedmotiv. Virkningene er bare momenter i vurderingen av skatteyters formål med disposisjonen, og må, sammen med de andre momenter i saken kunne gi støtte for en antakelse om hva skattyters formål var. Etter den norske normen er det derfor en annen vurdering som skal foretas, og man kan ikke sammenligne den med vurderingen som skal foretas etter forslaget art. X §7.

I vurderingen etter den norske normen er beviskravet vanlig sannsynlighetsovervekt. Dette vil gjelde for begge de situasjoner som jeg skisserte i kapittel 2.4.2..

1.1 Konklusjon på kapittelet om grunnvilkåret i de to normene.

Normen i forslaget art X §7 inneholder et grunnvilkår om skattemessig motivasjon, i likhet med den norske normen.

Men vilkårene i de to bestemmelsene er ulikt utformet med hensyn til de materielle og bevismessige krav.

I forslaget artikkel X §7 er vilkåret for at skattemotivet skal være hovedmotivet at skattemotivet har vært det viktigste enkeltmotiv. Etter den norske normen er det krav om at det skattemessige formålet må ha veid markert mer enn de ikke-skattemessige formål til sammen. Det skal derfor betydelig mer til før vilkåret er oppfylt etter den norske normen enn etter normen i forslaget artikkel X §7.

Etter forslaget art. X §7 er bevistema de objektive momenter. Etter den norske forslaget er bevistema skatteyters tanke under beslutningsprosessen som ledet fram til disposisjonen, og grunnvilkåret er et helt subjektivt vilkår. På dette punkt skiller de to normene seg klart fra hverandre.

Siden bevistema er forskjellig er det vanskelig å sammenligne beviskravene i de to normene.

Det er vanskelig å avgjøre om man etter normen i forslaget art. X §7 lettere vil konkludere med skattemessig hovedmotiv enn etter den norske normen.

3 |Totalvurderingen.

Både etter normen etter forslagets art. X § og etter den norske normen skal det foretas en totalvurdering av om disposisjonen er i strid med formålet bak skattereglene. På hvilke områder er denne vurderingen lik, og på hvilke områder skiller normene seg fra hverandre?

3.1 Vurderingen av disposisjonen opp mot skattereglenes formål.

Hvilke momenter er det som skal vurderes opp mot skattereglenes formål?

3.1.1 Forslagets art. X §7: Tolking av «in these circumstances».

3.1.1.1 Virkningene av disposisjonen.

Under vurderingen av forslagets art. X §7, 1. til 4. komma, er bevisstema de objektive omstendigheter ved disposisjonen. Etter forslagets art. X §7, 5. komma skal man vurdere om det vil være i tråd med formålet bak skatteavtalen å innvilge skattefordeler «in these circumstances». Jeg tolker uttrykket «in these circumstances» slik at det for det første kan

henviser til de objektive omstendigheter som var grunnlaget for slutningen om hovedformålet under vurderingen av grunnvilkåret. Det betyr at disse objektive omstendigheter skal vurderes opp mot skattereglenes formål etter forslaget art. X §7, 5. komma. Med de objektive omstendigheter sikter man til blant annet disposisjonens skattemessige virkning, disposisjonens forretningsmessige virkning eller handelspolitiske mål. Disposisjonens virkninger er vanligvis de viktigste av de objektive omstendigheter. Disse blir også det viktigste moment under totalvurderingen.

3.1.1.2 Formålet bak disposisjonen.

For det andre tolker jeg uttrykket «in these circumstances» slik at det viser til den slutningen man trakk fra de objektive omstendigheter til hovedformålet bak disposisjonen under vurderingen av art. X §7, 1. til 4. komma. I så fall skal også hovedformålet bak disposisjonen et moment i totalvurderingen. I eksemplene i avsnitt 14 vurderer arbeidsgruppen i stor grad hovedformålet bak disposisjonen opp mot formålet bak skatteavtalene. Jeg konkluderer derfor med at uttrykket «in these circumstances» også innbefatter hovedformålet bak disposisjonen. Man skal derfor også vurdere hovedformålet bak disposisjonen opp mot formålet bak skatteavtalene.

Et spørsmål som reiser seg er om vurderingen av formålet under totalvurderingen skal være objektiv eller subjektiv. Vurderingen av formålet under grunnvilkåret er en objektiv vurdering, og uttrykket “in these circumstances” viser til denne vurdering. Det taler for at vurderingen av formålet under totalvurderingen også skal være objektiv.

3.1.2 Den norske normen.

I Rt. 2002 s 456 *Hydro Canada* formulerte Høyesterett for første gang den norske omgåelsesnormen som en norm med to-leddet struktur, med et grunnvilkår etterfulgt av en total-vurdering. I de dommene som har kommet etter har formuleringene variert noe, men det er ikke noe som tyder på at det har vært meningen å endre realiteten. I i Rt. 2012 s 1888 *Dyvi*, avsnitt 37, viser høyesterett til Rt. 2008 s 1537 *Conoco Philips I*²¹, som igjen henviser til Rt 2007 s 209 *Hex*. I sistnevnte dom avsnitt 39 heter det om totalvurderingen:

«For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en total-vurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skatteyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen...»

Vi skal altså vurdere ulike momenter, for avgjøre om det vil stride mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

3.1.2.1 *Virkningene av disposisjonen.*

Av disse momentene er virkningen det viktigste momentet. Hvis virkningene for det meste er skattemessige, er det mye som taler for at disposisjonen er i strid med formålet bak skattereglene. Se nærmere om disse i kapittel 3.1.1.1.

3.1.2.2 *Formålet bak disposisjonen.*

Skatteytters formål har allerede vært vurdert under grunnvilkåret, men er et moment også under totalvurderingen. Siden man skal foreta en totalvurdering, har man konkludert med at formålet hovedsakelig var skattemessig. Men ofte har en disposisjon innslag av ikke-skattemessige formål. Hvis disse ikke-skattemessige formålene er sterke, taler dette mot at det dreier seg om en omgåelse.

Betydningen av formålet viser seg blant annet i de tilfelle der man vurderer en hel kjede med transaksjoner. Se mer om dette i kapittel 3.6.

Et annet spørsmål er om vurderingen av formålet under totalvurderingen skal være like subjektiv som vurderingen av formålet under grunnvilkåret? I utgangspunktet skulle man tro at man skulle legge den samme vurderingen av formålet til grunn både under grunnvilkåret og under totalvurderingen. Harboe mener også det er vanskelig å se reelle hensyn som tilsier at bedømmelsen skulle være annerledes under totalvurderingen enn under vurderingen av grunnvilkåret.²² Jeg slutter meg til det. Men i Rt. 2004 s 1331 Aker Maritime står det i avsnitt 47, siste periode:

«Det er i rettspraksis fremhevet at lojalitetsvurderingen må foretas på objektiv grunnlag, uavhengig av partenes subjektive forhold, se Rt-1999-946 (ABB) på side 955.»

I Rt. 2006 s 1199 Nagell-Erichsen siterer førstvoterende i avsnitt 53 formuleringen av omgåelsesnormen i Rt. 1999 s 946 ABB side 955. I siste setning av sitatet står det:

«Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.»

Etter det har høyesterett så langt jeg har sett ikke uttalt seg om spørsmålet.

Det har stor betydning at høyesterett i to dommer har uttalt at vurderingen av formålet skal være objektiv. Likevel konkluderer Zimmer med at spørsmålet er uavklart.²³ Jeg slutter meg til hans syn.

3.1.3 *Sammenligning.*

Etter forslaget art. X §7 skal man etter min tolkning vurdere de objektive omstendigheter bak disposisjonen opp mot formålet bak regelen skatteavtalen. Dette betyr særlig disposisjonens

²² Harboe (2012) s 259.

²³ Zimmer (2014) s 69.

virksomheter, men også andre objektive momenter, som for eksempel handelspolitiske motiver. Man skal også vurdere formålet bak disposisjonen opp mot formålet bak regelen i skatteavtalen. I denne vurderingen skal man legge til grunn en objektiv vurdering av formålet.

Etter den norske normen skal man vurdere disposisjonens virkninger opp mot skattereglenes formål. I tillegg skal man vurdere formålet bak disposisjonen og omstendighetene for øvrig. Spørsmålet om denne vurderingen skal være subjektiv eller objektiv er uavklart.

Normene har fellestrekk på dette området, men også trekk som skiller dem ad.

3.2 Hvordan finne frem til formålet bak skatteregelen?

Etter begge normene skal man vurdere om disposisjonen er i strid med skattereglenes formål. Hvordan skal man finne fram til dette formålet?

3.2.1 Formålet bak skatteregelen etter forslaget art. X §7: "the relevant provisions of this convention".

Etter forslaget art. X §7, 5. komma skal disposisjonen vurderes opp mot formålet til «the relevant provisions of this convention». Dette betyr at man skal finne frem til formålet med den bestemmelse i skatteavtalen som er forsøkt utnyttet.

Ved tolkingen av bestemmelsen skal man ta utgangspunkt i ordlyden, men tolkingen skal være i tråd med det som er skatteavtalens «context» og «object and purpose».²⁴

Skatteavtalens «object and purpose», eller overordnede formål, fremgår av OECD's kommentarer Art. 1 pkt. 7. Etter 1. periode er «principal purpose» med skatteavtaler, ved å forhindre dobbeltbeskatning, å fremme «exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons». Det er en forutsetning at denne samhandelen er motivert av privatøkonomiske lønnsomhetsbetraktninger sett fra skatteyters side. Det er derfor ikke i tråd med formålet bak skatteavtaler å sikre skattefordeler i tilfelle der disposisjonen er foretatt med det hovedformål å oppnå gunstig skattemessig behandling etter en skatteavtale.

Etter art. 1 pkt. 7, 2. periode er det også et formål bak skatteavtalen «to prevent tax avoidance». Dette formålet er etter ordlyden i art. 1 pkt. 7 underordnet formålet om å forhindre dobbeltbeskatning, siden dette siste formålet er skatteavtalens prinsipale formål.

Men i skatteavtalens «context» inngår også traktatens preamble(forord). I action 6 foreslår OECD et nytt preamble der det fremgår at det er et formål med skatteavtaler å forhindre dobbeltbeskatning

²⁴ Se mer om tolking av skatteavtaler i innledningen.

«without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance(including through treaty shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this convention for the indirect benefit of residents of third states)”(arbeidsgruppens rapport, avsnitt 75).

Formålet om ikke å skape muligheter for skatteomgåelse skal altså være sideordnet formålet om å forhindre dobbeltbeskatning, det vil si at det skal være like viktig som formålet om å forhindre dobbeltbeskatning. Treaty shopping nevnes som et eksempel på skatteomgåelse.

Konklusjonen blir derfor at etter forslaget til OECD action 6 skal formålet om å forhindre dobbeltbeskatning være likestilt med formålet om ikke å skape muligheter for skatteomgåelse(treaty shopping).

Jeg vil illustrere hvordan man finner frem til formålet bak skatteregelen med en tolking av bestemmelsene i MTC art. 10, 11 og 12. Disse artiklene fordeler beskatningsretten mellom de to statene med hensyn til utbytte(art. 10), renter(art. 11) og royalty(art. 12) Etter ordlyden er disse bestemmelsers formål er å hindre dobbeltbeskatning. Men treaty shopping vil ikke føre til dobbeltbeskatning, og man kan hevde at treaty shopping ikke er «contrary to the object and purpose» til ordlyden i disse bestemmelsene.²⁵ Men i henhold til OECD's kommentarer Art. 1 pkt. 7. 1. periode er det prinsipale formål med skatteavtaler er å forhindre dobbeltbeskatning i de tilfelle disposisjonen fremmer samhandel mellom statene. Ved Treaty shopping blir ikke denne samhandelen fremmet. I tillegg er det i henhold til 2. periode et eget formål med skatteavtaler å forhindre skatteomgåelse. Treaty shopping er derfor i strid med MTC art. 10, 11 og 12.

3.2.1.1 Konklusjon formålet bak skatteregelen etter forslagets art. X §7.

De enkelte bestemmelser i skatteavtalen skal tolkes etter sin ordlyd, men i lys av skatteavtalens overordnede formål. Skatteavtalens har to likestilte, overordnede formål. Det ene formålet er å forhindre dobbeltbeskatning. Det andre formålet er å forebygge skatteomgåelse.

3.2.2 Formålet bak skatteregelen etter den norske normen.

Vurderingstemaet under totalvurderingen etter den norske normen er om disposisjonen er i strid med skattereglenes formål. Hvordan finner man frem til dette formålet? Vurderingen har særlig vært knyttet til formålet med den skatteregel som er forsøkt omgått.

²⁵ Søgard (2011) s 132.

Ofte er reglene basert på underliggende prinsipper. Da kan disposisjonen vurderes opp mot disse. I Rt. 2002 s 456 Hydro Canada og Rt. 2006 s 1232 Telenor var reglene som var forsøkt omgått fradragsreglene for tap i virksomhet i den gamle sktl. §44.1d). Disse reglene hadde som underliggende formål at skattytere bør skattlegges av sin nettoinntekt. I sammenheng med dette var det et formål at man ikke skal få fradrag før tapet er endelig konstatert.

I Rt. 2008 s 1510 Reitan ble det slått fast at formålet med aal. § 11 A var «å lette gjennomføring av generasjonsskifter i små og mellomstore bedrifter(avsnitt 61). Dette er også et forretningsmessig formål, nemlig at familiebedriften kan føres videre til neste generasjon.

I Rt. 2004 s 1331 Aker Maritime var reglene om skattefrie overføringer mellom konsernselskaper sentrale. Førstvoterendes slo fast at disse reglene hadde til formål å legge til rette for omorganiseringer innen et (skatte)konsern, ikke å legge forholdene til rette for gunstige salg av deler av virksomhet ut av konsernet(avsnitt 52).

Zimmer mener det ikke kan utelukkes at formålet med skattereglene mer generelt kan trekkes inn.²⁶

3.2.2.1 Konklusjon på formålet bak skatteregelen etter den norske normen

Etter den norske normen må disposisjonen i hovedsak vurderes opp mot formålet bak den aktuelle lovbestemmelse. Av og til kan disposisjonen vurderes opp mot de underliggende prinsipper bak skatteregelen. Det kan ikke utelukkes at formålet med skattereglene mer generelt kan trekkes inn.

3.2.3 Sammenligning av de to normene.

Etter forslaget art. X §7 skal de enkelte bestemmelser i skatteavtalen tolkes etter sin ordlyd, men i lys av skatteavtalens overordnede formål. Skatteavtalens har to likestilte overordnede formål. Det ene formålet er å forhindre dobbeltbeskatning. Det andre formålet er å forebygge skatteomgåelse.

Etter den norske normen må disposisjonen i hovedsak vurderes opp mot formålet bak den aktuelle lovbestemmelse. Formålet med skattereglene mer generelt kan trekkes inn unntaksvis.

²⁶ Zimmer (2014) s 67.

Etter begge normene skal man ta utgangspunkt i den aktuelle skatteregel. Men etter normen forslagets art. X §7 er det overordnede formål med skatteavtaler viktig for tolkingen. Etter den norske normen skal slike overordnede betraktninger i mindre grad trekkes inn.

Det er derfor både likheter og forskjeller mellom de to normene på dette punkt.

3.3 Avveining av om skattefordelen er i strid med formålet bak skatteregelen.

3.3.1 Forslagets art. X §7: “unless it is established”

Hvis man har kommet til at et av hovedmotivene bak disposisjonen har vært skattebesparelse, skal skatteyder ikke nyte godt av fordeler hjemlet i skatteavtalen «unless it is established» at disposisjonen er i tråd med formålet bak skatteavtalen. Uttrykket «unless it is established» kan lede en til å tro at dette dreier seg om en bevisvurdering, der en av partene har bevisbyrden. Det kan naturligvis være aktuelt å føre bevis for faktiske forhold som er av betydning i saken. Men uttrykket «unless it is established» gir anvisning på en rettslig argumentasjon om hvorvidt skattefordelen er i strid med «object and purpose» bak bestemmelsen i skatteavtalen. Uttrykket «unless it is established» kan bety et krav om at retten må være overbevist om at disposisjonen er i tråd med formålet bak skatteavtalen. Hvis denne tolkingen er riktig, skal retten hvis den er i tvil, konkludere med at det er formålsstrid.

3.3.2 Den norske normen: «fremstår som stridende mot skattereglenes formål».

Jeg gjentar formuleringen av totalvurderingen fra Rt 2007 s 209 Hex, avsnitt 39:

«For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en *totalvurdering*(min uthevelse) av disposisjonens virkninger,(herunder dens forretningsmessige egenverdi), skatteyers formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig *fremstår*(min uthevelse) som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.»

På samme måte som etter forslagets art. X §7, skal det gjennomføres en rettslig argumentasjon om hvorvidt det å innvilge skattefordelen er i strid med formålet bak skatteregelen. Heller ikke etter den norske normen er dette først og fremst et bevissspørsmål. Men hvis retten må føre bevis for faktisk forhold, treffer den avgjørelse yt fra en fri vurdering både av de enkelte bevis og den samlede bevisførsel, jfr. TvL. § 21-2 (1).²⁷ Dette er i samsvar med hovedregelen i den norske sivilprosessen.

Formuleringen «ut fra en totalvurdering... fremstår» peker på en avveining der argumenter som taler for at det er formålsstrid veies mot argumenter som taler mot formålsstrid. Retten skal falle ned på den konklusjon som er rimelig. Det er derfor ikke noe krav om at retten skal

²⁷ Robberstad, Sivilprosess s 242.

være overbevist om at disposisjonen er i samsvar med formålet bak skatteregelen, slik det kanskje er etter forslagens art. X §7.

3.3.3 Sammenligning av de to normene.

Etter begge normene skal det foretas en rettslig argumentasjon av om hvorvidt skattefordelen er i strid med formålet bak bestemmelsen i skatteregelen. Etter normen i forslagens art. X §7 er det kanskje et krav om at retten er overbevist om at disposisjonen er i samsvar med formålet bak skatteregelen. Etter den norske normen er det nok at det etter en avveining er rimelig å konkludere med at disposisjonen er i tråd med formålet bak skatteregelen.

Normene er noe ulike på dette punkt.

3.4 Disposisjonens virkninger.

I vurderingen av om disposisjonen er i strid med formålet bak skatteregelen skal man vurdere ulike momenter. Som jeg kom frem til i kapittel 3.1 er virkningene det viktigste momentet i totalvurderingen etter begge normene.

En disposisjons virkninger kan være skattemessige eller forretningsmessig. De forretningsmessige virkninger kan vise seg i form av ønskede virkninger eller uønskede virkninger. En ønsket forretningsmessig virkning kan være øket omsetning, billigere arbeidskraft eller organisasjonsmessig restrukturering. Uønskede virkninger av en disposisjon kan være organisasjonsmessige konsekvenser som gir lengre styringsveier i konsernet eller større økonomisk usikkerhet.

3.4.1 Betydningen av ulike ikke-skattemessige virkninger: En drøfting av Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.

Jeg drøfter i dette kapittelet hva som regnes som en disposisjons ikke-skattemessige virkninger, og avveiningen av dem mot disposisjonens skattemessige virkning. Spørsmålet er hvor stor vekt de ikke-skattemessige virkningene må ha for at disposisjonen skal anses å ha forretningsmessig egenverdi. Jeg bruker saksforholdet i Hydro Canadadommen som eksempel, og anvender forslagens art. X §7 og den norske normen på dette saksforholdet.

3.4.1.1 Saksforhold i Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.²⁸

I denne saken var reglene som var forsøkt omgått fradragsreglene for tap i virksomhet i den gamle sktl. §44.1d). Disse reglene hadde som underliggende formål at skattytere bør skatlegges av sin nettoinntekt.

Norsk Hydro eide aksjene i Norsk Hydro Canada. Dette selskapet gikk med store underskudd. Hydro eide også et dansk datterselskap, Norsk Hydro Danmark AS. Norsk Hydro solgte

²⁸ For flere opplysninger om saksforhold i Rt. 2002 s 456 Hydro Canada, se kapittel 1.2.2.

aksjene i det canadiske datterselskapet til det danske datterselskapet høsten 1990. Det var ikke omtvistet at overdragelsen ble gjennomført til markedspris.

En begrunnelse for salget var å spare skatt i utlandet. Etter ervervet av aksjene i Hydro Canada fikk Hydro Danmark rett til å trekke fra fremtidig underskudd i Hydro Canada i den danske skatten. Denne skattebesparelse kunne verdsettes til NOK 344 mill.

En annen begrunnelse var flere handelspolitiske formål som ikke kunne tallfestes. Førstvoterende skriver om disse på side 468, 4. avsnitt: « Etter det som er opplyst, er den tankegang som ligger til grunn for de handelspolitiske argumentene, senere fulgt opp ved at ledelsen for magnesiumdivisjonen er blitt lokalisert til Brussel.»

Endelig var det et vesentlig motiv for Norsk Hydro at salget av aksjene i Hydro Canada ga mulighet til å spare 419 mill. kr. i skatt i Norge. Dette var den skattemessige virkning av disposisjonen.

3.4.1.2 Vurderingen av en skattefordel i et annet land.

Spørsmålet i dette kapittelet er hvordan den store skattevirkningen i Danmark på 344 millioner skal vurderes. Er dette en relevant ikke-skattemessig virkning av disposisjonen?

3.4.1.2.1 .Forslagets art. X §7 anvendt på saksforholdet i Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.

Disposisjonens virkninger skal vurderes mot formålet bak den aktuelle bestemmelse i skatteavtalen. Skatteavtalene regulerer bare realisasjonsgevinster, ikke realisasjonstap. Fradragsretten for realisasjonstap reguleres fullt ut av intern rett.²⁹ Det er derfor ikke noen spesiell bestemmelse i skatteavtalen jeg kan knytte drøftelsen til, og i det følgende vurderer jeg skattevirkningen i Danmark opp mot det overordnede formålet bak skatteavtaler. Etter OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 1. periode er det prinsipale formålet med art. X, gjennom å forhindre dobbeltbeskatning, å fremme «exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. Det er en forutsetning at denne samhandelen er motivert av forretningsmessige betraktninger sett fra skatteytters side. I dette tilfelle førte disposisjonen til at Hydro Danmark oppnådde en stor skattebesparelse i Danmark. For Norsk Hydro kan dette virke som en forretningsmessig virkning, gjennom verdistigning på aksjene i Hydro Danmark. Ved første øyekast kan det se ut som om denne virkningen er i tråd med formålet i art. 1 pkt. 7, 1. periode om økt samhandel og investeringer over landegrensene. Men i virkeligheten er det skattevirkningen i Danmark som blir videreført til Norsk Hydro. Hvis et selskap sparer skatter er dette en inntekt som har en vesentlig annen bakgrunn og karakter enn hvis et selskap har kommersielle inntekter. Jeg mener dette tyder på at skattebesparelsen i Danmark vil være i strid med formålet i art. 1 pkt. 7, 1. periode.

²⁹ Zimmer (2009) s 214.

Etter art. 1 pkt. 7, 2. periode er det også et formål bak skatteavtalen «to prevent tax avoidance». Det foreslåtte preamble slår fast at dette formålet er like viktig som formålet om å forhindre dobbeltbeskatning. Hvis man skulle anse skattebesparelsen i Danmark for å være i tråd med hoved-formålet bak skatteavtaler ville den situasjon oppstå at sjansen for at omgåelsesregelen i skatteavtalen kommer til anvendelse, blir mindre jo større skattebesparelsen i utlandet har vært. Man ville da gi et incitament til selskaper om til å tilpasse seg interne skatteregler i statene slik at man oppnår størst mulig skattebesparelsen internt, for i neste omgang søke å omgå en skatteavtale. Jeg antar dette ville være i strid med formålet i art. 1 pkt. 7, 2. periode, om å forhindre tax avoidance.

Konklusjon.

Etter forslaget art. X §7 skal en skattefordel i utlandet antagelig ikke vurderes som en relevant ikke-skattemessig virkning av disposisjonen. Skattefordelen bidrar da ikke til å gi disposisjonen egenverdi.

3.4.1.2.2 Den norske normen.

Flertallet i Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.

Førstvoterende mente skattefordelen måtte vurderes som en relevant forretningsmessig virkning:

«For Hydro får denne skattebesparelsen betydning i form av økt verdi på aksjene i Hydro Danmark»(side 467, 6. avsnitt).

Så lenge det er tale om å overføre aksjene til et selskap som er reelt etablert, må det være forretningsmessig legitimt at selskaper som driver en internasjonal virksomhet legger vekt på skattereglene i ulike land når de avgjør hvor forretnings-aktivitet skal plasseres (s 468, 1. avsnitt).

Flertallet sluttet seg til dette.

Konklusjon.

Etter den norske normen skal en skattefordel i utlandet vurderes som en ikke-skattemessig virkning av disposisjonen. Denne skattefordelen bidrar til å gi disposisjonen egenverdi.

3.4.1.2.3 Sammenligning.

Etter forslaget art. X §7 skal en skattefordel i utlandet ikke vurderes som en relevant ikke-skattemessig virkning av disposisjonen. Etter den norske normen er vurderingen motsatt; en skattefordel i utlandet vurderes som en ikke-skattemessig virkning av disposisjonen.

Normene er ulike på dette punkt.

3.4.1.3 Vurderingen av en forretningsmessig begrunnet omorganisering av konsernet.

Handelspolitiske motiver eller ønsket om en forretningsmessig omorganisering av konsernet var et formål bak disposisjonen i Hydro Canadadommen. Den tankegangen som lå til grunn for de handelspolitiske argumentene førte til at ledelsen for magnesiumdivisjonen ble flyttet til Brussel.³⁰

Er dette en ikke-skattemessig virkning som er i tråd med formålet bak bestemmelsen i skatteavtalen og som derfor bidrar til å gi disposisjonen egenverdi?

3.4.1.3.1 Forslagets art. X §7.

Som jeg skrev i kapittel 1.4.1.2.1 er det ikke noen bestemmelse i skatteavtalen som regulerer fradragsrett ved realisasjonstap. Jeg tolker derfor de handelspolitiske motiver opp mot det overordnede formål bak skatteavtaler. Det overordnede formål med skatteavtaler er gjennom å forhindre dobbeltbeskatning, å fremme «exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons», jfr. OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 1. periode. Det er en forutsetning at denne samhandelen er motivert av forretningsmessige betraktninger sett fra skatteyers side.

I Hydro Canadasaken fører de handelspolitiske målene til at ledelsen for en divisjon i konsernet flyttes til Brussel. Dette er en virkning som fører til investeringer og handel over landegrensene, og det er rimelig å anta at den er i tråd med formålet i art. 1 pkt. 7, 1. periode.

Konklusjon på vurderingen av en forretningsmessig begrunnet omorganisering av konsernet etter forslagets art. X §7.

Virkningen av de handelspolitiske mål i Hydro Canadadommen er antagelig i tråd med formålet bak skatteavtaler slik det er formulert i OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 1. periode. Disse virkningene bidrar derfor til å gi disposisjonen egenverdi.

3.4.1.3.2 Den norske normen.

Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.

Under totalvurderingen legger førstvoterende vekt på tre ikke-skattemessige virkninger. Størst vekt la han på den store skattebesparelsen i Danmark. Dernest tiller han de organisasjonsmessige virkningene en hvis vekt. Endelig mente han de handelspolitiske formål med disposisjonen hadde en hvis betydning. På side 468, 4. avsnitt skriver han:

³⁰ Førstvoterende i Rt. 2002 s 456 Hydro Canada på side 468, 4. avsnitt.

«For det andre har jeg lagt vekt på at overdragelsen av aksjene ikke bare hadde som formål å spare norsk og dansk skatt, men også var handelspolitisk motivert. Selv om de handelspolitiske argumentene er lite konkretisert og neppe kan ha spilt noen dominerende rolle som motivasjonsfaktor, må det legges til grunn at de har inngått som en del av beslutningsgrunnlaget.»

De handelspolitiske mål i denne saken ble senere fulgt opp ved at ledelsen for magnesiumdivisjonen ble flyttet til Brussel. De handelspolitiske målene fikk derfor reelle konsekvenser for den daglige ledelsen av magnesiumdivisjonen.

Konklusjon.

Hvis handelspolitiske mål er et av motivene bak en disposisjon, og realiseringen av disse målene får reelle forretningsmessige konsekvenser, skal dette regnes som relevante forretningsmessige virkninger av disposisjonen. Disse virkningene bidrar til å gi disposisjonen egenverdi.

3.4.1.3.3 Sammenligning.

Etter forslaget art. X §7 vil en forretningsmessig begrunnet omorganisering av konsernet kunne bidra til at disposisjonen blir ansett for å være i samsvar med formålet bak skatteavtaler, slik det formuleres i OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 1. periode. Det avgjørende er om den forretningsmessige omorganiseringen leder til reelle investeringer og reell samhandel mellom statene.

Etter den norske normen vil en forretningsmessig begrunnet omorganisering av konsernet bidra til å gi disposisjonen egenverdi.

Normene er ganske like på dette punkt.

1.4.1.3 Vurderingen av de uønskede virkninger av disposisjonen.

I Hydro Canadadommen er Hydro Canada fortsatt en del av Norsk Hydrokonsernet, men siden Norsk Hydro har overdratt eiendomsretten til aksjene i Hydro Canada til Hydro Danmark, kan Norsk Hydro ikke lenger kontrollere Hydro Canada direkte. Kontrollen må foregå gjennom Hydro Danmark. En følge av disse endringene i eierstrukturen er lengre styringsveier i konsernet. Man må kanskje også endre styresammensetningen i Hydro Danmark. Disse organisasjonsmessige konsekvensene er uønskede virkninger av disposisjonen. Er slike uønskede virkninger en ikke-skattemessig virkning som bidrar til å gi disposisjonen forretningsmessig egenverdi?

3.4.1.3.4 Forslagets art. X §7 anvendt på de uønskede virkningen i Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.

Hverken i forslagens art. X §7 eller i arbeidsgruppens rapport står det noe om slike virkninger. Det er derfor usikker hvordan de skal vurderes.

Etter art. X §7, 1.til 5. komma skal man vurdere om virkningen av disposisjonen er i strid med formålet bak den aktuelle bestemmelse i skatteavtalen. Her er det snakk om den uønskede virkning at styringsveiene i konsernet er blitt lengre. Siden det her er snakk organisasjonsmessige virkninger, kan man ikke vurdere virkningen mot formålet bak en bestemt bestemmelse, men må se på det grunnleggende formål med skatteavtaler. Etter OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 1. periode er det prinsipale formål med skatteavtaler, gjennom å forhindre dobbeltbeskatning, å fremme «exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. Dette er et kommersielt formål om å øke samhandelen mellom statene. Lengre styringsveier i konsernet øker ikke samhandelen, og fører heller ikke til lønnsomme investeringer over landegrensene eller bevegelse av varer eller tjenester. Mye taler derfor for at denne virkningen ikke skal regnes som en relevant forretningsmessig virkning etter forslagens art. X §7. Men løsningen er usikker.

Konklusjon.

Jeg konkluderer med at man etter forslagens art. X §7 ikke skal ta hensyn til en disposisjons uønskede virkninger.

3.4.1.3.5 Den norske normen.

Når det gjelder den norske normen slo høyesterett Rt. 2002 s 456 Hydro Canada fast at alle virkninger av disposisjonen var relevante ved totalvurderingen, også de negative virkninger, se Hydro Canada s 467. I saken var det en negativ virkning at Hydro Canada nå måtte styres gjennom Hydro Danmark. Men flertallet mente at uønskede virkninger måtte tillegges større vekt enn ulemper. Mindre-tallet sa ikke noe om dette.

I Rt. 2007 s 209 Hex hadde førstvoterende et annet syn på dette spørsmålet. Den ene skatteyder i krysseierskapet, Bjartnes, hadde hatt en ulempe av krysseierskapet, fordi han at han ved to anledninger hadde måttet avslå fusjonstilbud, fordi den andre skattyter, Edvardsen hadde vært imot(avsnitt 53) Førstvoterende fant at dette var noe han «ikke å kunne legge noen vekt på» (1. punktum). Litt senere sier han at dette ikke kunne «tillegges særlig vekt» (3. punktum). Førstvoterende skriver at det Edvardsen kunne blokkere en fusjon, «har vært en nødvendig – uønsket – konsekvens av krysseierskapet. ... Det at et forsøk på å omgå skatterettslige regler gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring»(avsnitt 53). Dette går tilsynelatende imot holdningen fra Hydro Canadasaken, der retten slo fast at alle virkninger av disposisjonen var relevante ved totalvurderingen(referert rett ovenfor). Dette er overaskende siden førstvoterende i de to sakene var samme dommer. Men uenigheten var nok et gradsspørsmål. Også etter formuleringen i Hydro Canadadommen

skal uønskede virkninger tillegges mindre vekt enn ønskede virkninger. Avviket fra Hydro Canada-dommen er ikke nærmere begrunnet.

Zimmer er uenig i førstvoterendes standpunkt i Hex-saken, og mener man i en helhetsvurdering også bør ta i betraktning faktorer som er en nødvendig følge av det valgte transaksjonsmønster. «Standpunktet er etter min mening reelt sett uheldig, og savnet av en nærmere begrunnelse er derfor ekstra følbart.»³¹

Konklusjon.

Etter den norske normen skal man ta hensyn til de negative virkninger. Men ønskede virkninger skal tillegges større vekt enn uønskede virkninger.

3.4.1.3.6 Sammenligning av de to normene.

Etter forslaget art. X §7 er det mye som taler for at man ikke skal ta hensyn til de uønskede virkninger. Men løsningen er usikker.

Etter den norske normen skal man ta hensyn til de uønskede virkninger.

Normene er ulike på dette punkt.

3.4.1.4 Avveiningen av de skattemessige virkninger opp mot de ikke-skattemessige virkninger i saksforholdet i Rt. 2002 s 456 Hydro Canada.

Jeg vil nå drøfte hvordan de skattemessige virkningene avveies mot de ikke-skattemessige virkningene etter de to normene. Saksforholdet i Hydro Canadadommen brukes fortsatt som eksempel.

3.4.1.4.1 Forslagets art. X §7.

Etter min vurdering av normen i forslaget art. X §7 er skattebesparelsen i Danmark ikke en virkning som er i tråd med formålet i OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 1. periode eller andre periode. Den bidrar derfor ikke til å gi disposisjonen forretningsmessig egenverdi. Jeg har også, under tvil, kommet til at man etter forslaget art. X §7 ikke skal ta hensyn til en disposisjons uønskede virkninger. Den forretningsmessig begrunnet omorganisering i Hydro Canadakonsernet er derfor den eneste relevante ikke-skattemessige virkninger av disposisjonen. Denne ganske beskjedne virkningen skal så veies opp mot den skattemessige besparelsen på 419 mill. kr.

Jeg kommer i kapittel 3.4.2.1 til at det antagelig må stilles relativt høye krav til de ikke-skattemessige virkninger før man konkluderer med at disposisjonen har egenverdi etter normen etter forslaget art. X§7. De ikke-skattemessige virkninger bør antagelig utgjøre en ikke ubetydelig andel av de totale virkningene.

³¹ Skatterett 04 / 2008 s 320.

Jeg konkluderer derfor med at etter normen i forslagets art. X§7 har disposisjonen i Hydro Canadadommen ikke forretningsmessig egenverdi.

3.4.1.4.2 Den norske normen.

Flertallet Rt. 2002 s 456 Hydro Canada fant at skattevirkningen i Danmark var en relevant forretningsmessig virkning av disposisjonen. Det handelspolitiske formål og betydningen av de uønskede virkningene ble også tillagt vekt. Det var derfor klart at virkningene i saken var store nok til at av disposisjonen hadde forretningsmessig egenverdi. Disposisjonen ble funnet ikke å være strid med formålet bak skattereglene. Jeg konkluderer i kapittel 3.4.2.2 til at det etter den norske normen ikke stilles høye krav til de ikke-skattemessige virkninger før man konkluderer med at disposisjonen har egenverdi. De ikke-skattemessige virkningene i Hydro Canadasaken var klart større enn det som kreves etter den norske normen.

3.4.2 Hvor mye skal til før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi? En vurdering av de to normene.

I dette kapittelet diskuterer jeg spørsmålet om hvor mye det kreves før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi. Sagt på en annen måte: Hvor høy er terskelen for skattemessig gjennomskjæring i de to normene?

3.4.2.1 Forslagets art. X §7.

Det er vanskelig å si noe om hvor mye som kreves av ikke-skattemessige virkninger før man etter forslagets art. X §7 konkluderer med at disposisjonen er i tråd med formålet bak skatteavtalen. I henhold til det nye preamble, foreslått av arbeidsgruppen i action 6, skal formålet om ikke å skape muligheter for skatteomgåelse være sideordnet formålet om å forhindre dobbeltbeskatning. Treaty shopping nevnes som et eksempel på skatteomgåelse.

Dette kan tyde på at det skal ganske store forretningsmessige virkninger før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi. Hvis skattevirkningen er endel større enn de ikke-skattemessige virkninger, vil disposisjonen lett komme i konflikt med formålet «to prevent tax avoidance» i OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 2. periode. For at disposisjonen skal ha egenverdi etter normen i forslagets art. X §7 bør derfor de ikke-skattemessige virkninger utgjøre en ikke ubetydelig andel av de totale virkningene. Er de forretningsmessige virkninger mindre enn dette, vil man ofte konkludere med skattemessig gjennomskjæring. Terskelen for gjennomskjæring er relativt lav.

Det betyr at normen i forslagets art. X §7 er anvendelig i mange treaty shopping-situasjoner.

3.4.2.2 Den norske normen.

Hvor mye skal til før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi etter den norske normen?

3.4.2.2.1 Eksempler på saker hvor høyesterett konkluderte med at disposisjonen hadde forretningsmessig egenverdi.

Jeg vil belyse spørsmålet ved å gå gjennom et par dommer om kjøp av aksjene i selskaper med betingede skatteposisjoner. Utgangspunktet er at et aksjeselskap er et selvstendig skattesubjekt og selskapets skatteposisjon påvirkes ikke av endringer på eiersiden. I rettspraksis har man imidlertid skåret gjennom den formelle eierposisjon i de tilfelle der overdragelsen ikke har vært reell, jfr. Rt. 1999 s 946, ABBdommen. Med «reell» menes ikke at overdragelsen ikke er gyldig privatrettslig sett. Med «reell» sikter man til det forhold at disposisjonen ikke har hatt noen forretningsmessig verdi eller realitet utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger. Det har i disse tilfellene dreid seg om kjøp av tomme selskaper, uten eiendeler eller virksomhet ved overdragelsen. Kjøpet av selskapet har reelt sett vært kjøp av betinget skatteposisjon. Dette er det ikke adgang til jfr. ABBdommen.

Hvis overdragelsen har hatt en viss forretningsmessig realitet er gjennomskjæring ikke aktuelt, og den forretningsmessige egenverdien trenger ikke å være stor. I Rt. 1997 s 1580 Zenith hadde et eiendomsselskap store betingede skattefritak etter gevinster ved eiendomssalg. I 1988 ble alle aksjene i selskapet solgt. På det tidspunktet hadde selskapet skatte-posisjoner på ca.180 mill. og finansaktiva på ca. 210 mill. Som forretningsmessig verdi eide selskapet en tomt verdsatt til 4 mill. Ligningsmyndighetene foretok gjennomskjæring da det ble antatt at den økonomiske realitet ikke var salg av aksjer, men salg av skatteposisjon. Høyesterett godtok ikke dette, selv om de forretningsmessige verdier bare utgjorde ca. 2 % av selskapets samlede verdier. Avgjørelsen har vært kritisert, men den er ikke tilsidesatt i senere praksis, og Høyesterett tok utgangspunkt i denne avgjørelsen i ABBdommen og i Rt. 2012 s 1888 Dyvi.

Omgåelsesspørsmålet i disse tilfellene er nå regulert i sktl. §14-90. Bestemmelsen gjelder fra 2004.

3.4.2.2.2 Et eksempel på en sak hvor høyesterett konkluderte med at disposisjonen ikke hadde forretningsmessig egenverdi.

I Rt 2006 s 1062 Sameie vurderer førstvoterende transaksjonens forretningsmessige egenverdi i avsnitt 48. Han skriver at barna hadde risikoen for hvilken salgssum som ble oppnådd, men det ville de også hatt uten overdragelsen, idet de da skulle dele salgssummen etter fradrag for omkostninger. Dette er derfor ikke en vesentlig forretningsmessig virkning. Han skriver videre at barna ikke mottok leieinntekter og ikke dekket omkostninger i sin eiertid. Den eneste reelle konsekvensen av overdragelsen var at barna overtok misligholdsansvaret overfor

kjøperen. Men denne virkning var mest av teoretisk art. Førstvoterende konkluderer derfor med at barnas eierposisjon hadde få andre virkninger enn skattevirkningen, og at den hadde liten egenverdi.

I denne saken var de skattemessige virkningene dominerende og de ikke-skattemessige virkningene svært små. Dette gir et signal om at det ikke skal så store ikke-skattemessige virkninger til før Høyesterett konkluderer med at disposisjonen har hatt forretningsmessig egenverdi.

3.4.2.3 Konklusjon på hva som kreves av ikke-skattemessige virkninger etter den norske normen.

I de sakene som har vært oppe for Høyesterett har retten konkludert med forretningsmessig egenverdi selv ved ganske beskjedne ikke-skattemessige virkninger. De ikke-skattemessige virkningene har ikke vært i nærheten så store som skattevirkningene. Selv ved små forretningsmessige virkninger har man ofte konkludert med forretningsmessig egenverdi. Terskelen for gjennomskjæring har vært høy. I dommene om kjøp av aksjene i selskaper med betingede skatte-posisjoner har Høyesterett godtatt disposisjoner der de forretningsmessige verdier bare har utgjort ca. 2 % av det aktuelle selskapets samlede verdier.

Man kan si at hvis de ikke-skattemessige virkningene av disposisjonen overstiger et visst minimum, vil de ha vesentlig vekt ved vurderingen.

Det betyr at den norske normen bare er anvendelig i et fåtall treaty shopping-situasjoner. I mange tilfelle av treaty shopping vil egenverdikravet etter den norske normen være tilfredsstilt.

3.4.2.4 Sammenligning av de to normene.

Etter normen i forslagets art. X §7 bør de ikke-skattemessige virkninger utgjøre en ikke ubetydelig andel av de totale virkningene. Etter den norske normen har Høyesterett konkludert med forretningsmessig egenverdi selv om de ikke-skattemessige virkningene ikke har ikke vært i nærheten så store som skattevirkningene.

Det ser derfor ut som det kreves større ikke-skattemessige virkninger etter normen i forslagets art. X §7 enn etter den norske normen før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi.

3.4.2.4.1 Konklusjon.

Normen i skatteavtalen er strengere enn den norske gjennomskjæringsregelen, og kan brukes i flere tilfelle av treaty shopping enn det den norske normen kan.

3.4.3 Hvor mye skal til før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi? Anvendelse av de to normene på et treaty shopping-tilfelle.

I dette kapittelet anvender jeg de to normene på treaty shopping-tilfelle i Eksempel C. På den måten vil jeg vise i praksis hva som skal til før man konkluderer med at disposisjonen har forretningsmessig egenverdi. Eksempel C er hentet fra arbeidsgruppens rapport, avsnitt 14, side 72.

X er et selskap hjemmehørende i stat H, og produserer elektronisk utstyr.

Forretningsvirksomheten er under sterk utvikling, og selskapet vurderer å etablere en fabrikk i et utviklingsland for å dra nytte av lavere arbeidslønninger. Fabrikken vil bli plassert i et eget selskap hjemmehørende i det landet fabrikken er lokalisert. Tre mulige land er identifisert, og av disse har stat G skatteavtale med stat H. Selskapet bestemmer seg for å bygge en fabrikk i stat G. Den skattemessige virkningen av disposisjonen utgjorde 80% av de totale virkningene. Ønsket om ekspansjon av virksomheten kunne verdsettes til 10% av virkningene. Ønske om lavere lønnskostnader utgjorde også 10% av virkningene.

Den skattemessige virkning utgjør 80% av virkningene, og er den dominerende virkning.

Når det gjelder de ikke-skattemessige virkninger ønsket selskapet for det første ekspansjon av virksomheten. Dette handelspolitiske målet ble realisert fordi byggingen av en fabrikk i stat G ga selskapet mulighet til å vokse i andre land. For det andre hadde selskapet et forretningsmessig mål om lavere lønnskostnader. Dette målet ble også realisert ved byggingen av fabrikken i stat G.

3.4.3.1 Forslagets art. X §7 anvendt på eksempel C.

Når det gjelder totalvurderingen skal disposisjonens virkninger vurderes mot formålet bak den aktuelle bestemmelse skatte-avtalen. Det er i dette eksempelet er snakk om etablering av et selskap i et annet land, og problemstillingen vil derfor gjelde skattleggingen av utbytte fra dette selskapet. Den aktuelle bestemmelse i skatteavtalen er derfor art. 10. Tolket i samsvar med skatteavtalens «object and purpose» er et hovedformål med art. 10 gjennom å forhindre dobbeltbeskatning, å fremme «exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons», jfr. OECD kommentarene art. 1 pkt. 7, 1. periode. Det er en forutsetning at denne samhandelen er motivert av forretningsmessige betraktninger sett fra skatteyers side. I dette tilfelle fører disposisjonen til en forretningsmessig ekspansjon i konsernet og lønnsomme investeringer i et annet land. Det kan se ut som dette formålet er oppfylt.

Etter art. 1 pkt. 7, 2. periode er det også et formål bak skatteavtalen «to prevent tax avoidance». Dette formålet er like viktig som formålet om å forhindre dobbeltbeskatning, jfr. det foreslåtte preamble. I eksempelet utgjør den skattemessige virkningen 80% av virkningene, mens de forretningsmessige virkninger utgjør til sammen 20%. Som jeg kom frem til i kapittel 3.4.2.1 bør de ikke-skattemessige virkninger etter normen i art. X §7 antagelig utgjøre en ikke ubetydelig andel av de totale virkningene. I situasjonen i eksemplet vil jeg tro at de ikke-skattemessige virkninger ikke er store nok i forhold til de skattemessige virkningene, og at disposisjonen derfor er i strid med formålet bak den aktuelle bestemmelse i skatteavtalen.

3.4.3.2 Den norske normen anvendt på eksempel C.

Når det gjelder totalvurderingen var den skattemessige virkning den sterkeste enkeltvirkning.

På den annen side hadde disposisjonen to ikke-skattemessige virkninger av betydning. Selskapet er i en fase med sterk ekspansjon, og muligheten til å vokse i andre land, er en forretningsmessig virkning for konsernet. Dette kan sammenlignes med de handelspolitiske mål i Hydro Canadadommen, og er etter den norske normen en relevant ikke-skattemessig virkning. Investeringen i stat G gir lavere lønnskostnader og øker lønnsomheten i konsernet. Dette er en relevant forretningsmessig virkning etter den norske normen.

De ikke-skattemessige virkninger må så veies opp mot den skattemessige virkningen av disposisjonen. Som jeg kom frem til i kapittel 3.4.2.2 har Høyesterett konkludert med forretningsmessig egenverdi selv ved ganske beskjedne ikke-skattemessige virkninger. De ikke-skattemessige virkningene har ikke vært i nærheten så store som skattevirkningene. I dette tilfelle utgjør den skattemessige virkning 80% av de totale virkninger, og de ikke-skattemessige virkningene utgjør til sammen 20%.

Jeg vil anta at de ikke-skattemessige virkningene i dette tilfelle er store nok til at disposisjonen anses å ha forretningsmessig egenverdi. Disposisjonen er etter den norske normen ikke i strid med formålet bak reglene.

3.4.3.3 Sammenligning.

Etter forslaget art. X §7 kreves det antagelig større ikke-skattemessige virkninger enn etter den norske normen for at disposisjonen skal anses å ha forretningsmessig egenverdi. Dette vises når man anvender normene på Eksempel C. Etter forslaget art. X §7 er ikke kravet til egenverdi oppfylt i eksemplet, og art. X §7 kunne vært brukt for å stoppe Treaty shopping-situasjonen i Eksempel C. Etter den norske normen er kravet til egenverdi oppfylt. Den norske normen kunne derfor ikke vært brukt for å stoppe Treaty-shopping-situasjonen i eksempel C.

3.5 Omstendighetene for øvrig.

Etter den norske normen dekker dette momentet vurderingen av om transaksjonen fremstår som kunstig eller unaturlig ut fra et forretningsmessig synspunkt. Det skal også vurderes i hvilken grad skatteyteren kunne oppnådd det samme resultat gjennom en annen transaksjon som ikke kunne ha vært rammet av omgåelsesnormen.

Jeg har ikke funnet noen rettskilder om betydningen av dette momentet etter normen i forslaget art. X §7, og drøfter ikke dette nærmere.

3.6 Hvilke disposisjoner skal bedømmes? Transaksjoner som ledd i en samlet plan.

Både under vurderingen av grunnvilkåret og ved totalvurderingen må man ta stilling til hvilke disposisjoner som skal være gjenstand for vurderingen. Her spiller vurderingen av formålet her en sentral rolle.

Hvis den omstridte disposisjon inngår i en transaksjonsskjede hvor formålet samlet sett er skattebesparelse skal hele transaksjonsskjeden vurderes under ett. Retten må ikke nøye seg med å vurdere hvert transaksjonsledd for seg. Dette er naturlig siden det skattemessige formålet angår det totale resultat av alle disposisjonene.

Men det kan også tenkes at den omstridte disposisjon inngår som ledd i en forretningsmessig begrunnet omorganisering av et konsern. Her trekker det forretningsmessige formålet i retning av at det ikke foreligger omgåelse.

3.6.1 Den norske normen.

3.6.1.1 Den omstridte transaksjon knytter seg til en transaksjonsskjede som er en del av en samlet plan om skattebesparelse.

Rt. 1976 s 302 Ragelas er et eksempel på dette. AS Ragelas var et holdingselskap hvor medlemmer av familien A eide aksjene. I mai 1970 solgte de aksjene i AS Ragelas til Skips AS Pegasus som familien også kontrollerte. Som ledd i en samlet plan besluttet Pegasus i desember 1970 å oppløse Ragelas. Likvidasjonsutbytte var etter de dagjeldende regler skattefritt for Pegasus, siden Pegasus var en juridisk person. Hadde mottageren vært medlemmene i familien A, som jo var fysiske personer, ville likvidasjonsutbytte vært skattepliktig. Høyesterett godtok gjennomskjæring i dette tilfelle. De to transaksjoner, aksjesalget og likvidasjonen, ble sett i sammenheng, og ligningen ble basert på at medlemmene av familien A hadde likvidert Ragelas og mottatt likvidasjonsutbyttet. Førstvoterende anfører på side 305, 4. avsnitt: «det er på det rene at salget av aksjene og

likvidasjonen av AS Ragelas skjedde etter en samlet, på forhånd fastsatt plan, som også gikk ut på at likvidasjonen skulle skje i 1970.» Han slår videre fast at et aksjeselskap er et selvstendig rettssubjekt, og at dette normalt sett må respekteres. Men han skriver videre: «Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessig sett må settes til side fordi den ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter utover skattespørsmålet»(side 305, siste avsnitt).

Banoun oppsummerer rettstilstanden slik: Man kan bare se flere transaksjoner i sammenheng «dersom transaksjonsserien var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonsleddene faktisk ble gjennomført raskt»³²

3.6.1.2 Skattebesparelsen knytter seg til en kjede av transaksjoner som har et overordnet forretningsmessig formål.

Vi har to varianter av denne situasjonen.

3.6.1.2.1 Tilfelle der den omstridte transaksjon er et nødvendig ledd i en forretningsmessig begrunnet transaksjonskjede.

Det kan tenkes at skattebesparelsen gjelder et nødvendig og naturlig ledd i en kjede av transaksjoner som har et forretningsmessig formål. I dette tilfelle bør den omstridte transaksjon ses i sammenheng med de andre transaksjonene. Dette vil ofte føre til at man ikke finner at skatteformålet har vært det hovedsaklige formål. Hvis retten finner at skattebesparelse var hovedmotivet, til tross for at transaksjonene sett under et er forretningsmessig begrunnet, vil man i totalvurderingen ofte komme til at disposisjonen ikke er i strid med skattereglenes formål.

I Telenordommen finner man støtte for dette synet. I denne dommen anførte staten at transaksjonen som ledet til den omstridte skattefordelen måtte vurderes for seg selv, og ikke i sammenheng med den større omorganisering som den inngikk i. I avsnitt 49 tok Høyesterett avstand fra denne anførselen:

«Dersom en disposisjon inngår som et ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet.»

3.6.1.2.2 Tilfelle der den omstridte transaksjon ikke er et nødvendig ledd i en forretningsmessig begrunnet transaksjonskjede.

Men hvis skattebesparelsen ikke knytter seg til et nødvendig og naturlig ledd i bestrebelsene for å oppnå det forretningsmessige formålet, skal transaksjonen vurderes for seg selv. I dette

³² Banoun 2003 s 326.

tilfelle vil skatteformålet ofte være det hovedsaklige formål, og under totalvurderingen vil man vanligvis finne formålsstrid.

Rt. 2004 s 1331 Aker Maritime belyser denne varianten. Aker RGI og Aker Maritime ASA ville samle sine skipsbyggingsinteresser i et nytt selskap, Aker Yards. Motivet for omdannelsen var forretningsmessig. Aker Maritime skulle betale med aksjene i Aker Finnyards. For å unngå gevinstbeskatning på aksjene opprettet skatteyteren et datterselskap, Aker Finnyards Holding, og plasserte aksjene i dette selskapet. Siden skatteyteren eide mer enn 90% av aksjene i datterselskapet var selskapene i samme skattekonsern. Transaksjonen kom derfor inn under konsernforskriftens gunstige skatteregler. Deretter fusjonerte datterselskapet ut av skattekonsernet, men innen det selskapsrettslige konsernet, med Aker Yards. Nå ble regelen om fusjon med skattemessig kontinuitet innen selskapsrettslige konserner benyttet, og gevinsten var skattefri også her.

Førstvoterende anså sakens hovedspørsmål for å være «om de to overdragelsene skal ses hver for seg, eller om de må ses i sammenheng» (36). Førstvoterende konstaterer først at formålet med transaksjonen som helhet var forretningsmessig (avsnitt 48). Men han skriver videre at «bruken av Aker Finnyards Holding som mellomstasjon var skattebetinget», og manglet tilstrekkelig ikke-skattemessig egenverdi (avsnitt 49). Den omtvistede transaksjonen skulle derfor vurderes isolert. I denne vurderingen kom førstvoterende til at transaksjonen klart stred mot formålet bak konsernforskriften. Vilklårene for omgåelse var oppfylt.

Zimmer oppsummerer Aker Maritimedommen slik: «nemlig at en transaksjon som er ledd i et større i og for seg forretningsmessig opplegg, kan rammes som omgåelse hvis denne konkrete transaksjon var et unødvendig ledd i opplegget.»³³

Som en innvending mot høyesteretts resonnement i Aker Maritime, kan det hevdes at hvis skatteyteren står overfor valg mellom flere handlingsalternativer, så er han ikke forpliktet til å velge det alternativ som gir høyest skatt, jfr. Reitdommen, avsnitt 62. Dette blir en grenseoppgang mellom «unødvendig mellomledd» og «valg mellom flere handlingsalternativer». Denne grensen kan være vanskelig å trekke.³⁴

3.6.1.3 Konklusjon på spørsmålet om hvilke disposisjoner som skal bedømmes etter den norske normen.

Hvis den omstridte transaksjon knytter seg til en transaksjonskjede som er en del av en samlet plan om skattebesparelse skal hele transaksjonskjeden vurderes under ett.

³³ Zimmer 2007(b) s 346.

³⁴ Zimmer (2014) s 72.

Selv om et transaksjonsmønster er forretningsmessig sett under ett, kan det skjæres igjennom der ett ledd i transaksjonen er vesentlig skattemessig motivert og mangler tilstrekkelig ikke-skattemessig egenverdi.

3.6.2 Forslagets art. X §7.

3.6.2.1 Utrykket «any arrangement or transaction».

For å finne ut til hvilke disposisjoner som skal være gjenstand for vurderingen etter OECD sin norm må man gå til forslagets art. X §7, fjerde komma og studere uttrykket «any arrangement or transaction». Ordet «arrangement» kan bety at man skal se flere transaksjoner under et. I rapporten, avsnitt 9, første periode fremgår at man kan vurdere «series of transactions» altså flere transaksjoner. Av avsnitt 9, siste periode fremgår at en transaksjon kan virke sammen («operate in conjunction») med andre transaksjoner. Tilsammen resulterer de i skattefordelen.

Jeg tolker derfor uttrykket «any arrangement or transaction» slik at det gir hjemmel for å anvende gjennomskjæringsregelen i art. X §7 på transaksjonskjeder.

Som jeg kom frem til i kapittel 3.1.1.2 skal man etter forslagets art. X §7 i totalvurderingen også vurdere formålet bak disposisjonen. Dette taler også for at art. X §7 kan anvendes på transaksjonskjeder. I vurderingen kan man da se på det samlede formål med transaksjonskjeden. Hvis disposisjonen inngår i en transaksjonskjede som samlet sett har som formål å spare skatt, kan det være grunn til å vurdere hele transaksjonskjeden under ett. Selv om de enkelte disposisjoner isolert sett har egenverdi, vil det samlede formål med transaksjonskjeden kunne føre til at man konkluderer med omgåelse. Hvis på den annen side den omstridte disposisjon inngår som ledd i en forretningsmessig begrunnet omorganisering av et konsern, vil det forretningsmessige formålet trekke i retning av at det ikke foreligger omgåelse.

Jeg antar at vurderingen av transaksjonskjeder etter forslagets art. X §7 da blir tilsvarende den vurderingen av transaksjonskjeder som skal foretas etter den norske normen.

3.6.2.1.1 Konklusjon.

Jeg tolker uttrykket «any arrangement or transaction» i forslagets art. X §7 slik at bestemmelsen kan anvendes på transaksjonskjeder. Vurderingen av transaksjonskjeder etter forslagets art. X §7 da blir tilsvarende den vurderingen av transaksjonskjeder som skal foretas etter den norske normen.

3.6.2.2 Uttrykket «resulted directly or indirectly in that benefit».

I forslaget art. X §7, fjerde komma, står det at bestemmelsen kommer til anvendelse hvis disposisjonen «resulted directly or indirectly in that benefit». Gir dette uttrykket også hjemmel for å anvende gjennomskjæringsregelen i art. X §7 på transaksjonskjeder?

Arbeidsgruppen skriver at formålet bak den vide ordlyden er at bestemmelsen skal ramme disposisjoner, selv om den transaksjonen som direkte utløste skattefordelen er forretningsmessig motivert, (avsnitt 8, første periode).

Arbeidsgruppen belyser dette med et eksempel i avsnitt 8, på side 68. Selskap X er hjemmehørende i stat H og kjøper alle aksjene og all gjelden i selskap Y, av Y's morselskap. Y er hjemme-hørende i stat K. Gjelden inkluderer et lån gitt fra at Y's morselskap til Y med 4% rente, som forfaller etter påkrav. Det er ingen skatteavtale mellom stat H og stat K. Renter betalt fra Y til X kildebeskattes derfor med 25% i henhold til intern rett i stat K. Men i henhold til skatteavtalen mellom stat K og stat G er det ingen kildeskatt på renter som er betalt av et selskap hjemmehørende i en avtalestat og hvis rentene er «beneficially owned» av et selskap hjemmehørende i den andre avtalestaten. Selskap X overfører lånet til selskap Z, et datterselskap hjemmehørende i stat G, mot tre gjeldsbrev, som forfaller etter påkrav og med 3,9% rente.

Selskap X' overføring av lånet til datterselskap Z har særlig skattemessige virkninger, ved at X oppnår redusert kildeskatt på rentene fra selskap Y. Men for Z har transaksjonen forretningsmessige virkninger. Y betaler 4% rente på lånet til Z, mens Z bare må betale 3,9% rente på gjeldsbrevet selskapet utstedte for å få lånet overført til seg, og transaksjonen har vært forretningsmessig lønnsom for Z.

Ifølge rapporten avsnitt 8 siste setning vil i dette tilfelle skattefordelen «indirectly» være et resultat av disposisjonen, fordi skattefordelen «indirectly» var et resultat av overføringen av lånet. Gjennomskjæringsregelen i forslaget art. X §7 komme da til anvendelse og skattefordelen blir nektet.

3.6.2.2.1 Transaksjonskjede gjennomført etter en samlet plan om skattebesparelse?

I eksemplet i avsnitt 8 eksisterte datterselskapet i stat G før disposisjonen. Det er derfor bare snakk om en transaksjon, nemlig overføringen av lånet fra X til Z. Disposisjonens virkning for X er skattemessig, og det er etter mitt syn det sentrale. Det faktum at disposisjonens virkninger for Z er forretningsmessige skulle ikke ha noen betydning for vurderingen. Det betyr at art. X §7 skulle komme til anvendelse i eksempelet i avsnitt 8, uavhengig av den vide formuleringen av vilkåret i art. X §7, fjerde komma.

Det er i eksemplet i avsnitt 8 ikke snakk om noen transaksjonskjede gjennomført etter en samlet plan om skattebesparelse. Eksempelet kan derfor ikke sammenlignes med Rt. 1976 s 302 Ragelas, som jeg brukte som eksempel på en samlet plan-tankegang som ble rammet av den norske gjennomskjæringsnormen.

3.6.2.2.2 Konklusjon.

Jeg tolker uttrykket «resulted directly or indirectly in that benefit» i forslagens art. X §7, fjerde komma, slik at det ikke gir hjemmel for å anvende gjennomskjæringsregelen i art. X §7 på transaksjonskjeder.

3.7 Sammenligning av momentene som skal vurderes etter normen i forslagens art. X §7 og den norske normen.

Etter begge normene inngår flere momenter i vurderingen av om disposisjonen er i strid med skattereglenes formål. Disposisjonens virkninger er det viktigste momentet i begge normene. Etter begge normene skal også formålet bak disposisjonen vurderes opp mot formålet bak regelen i skatteregelen. I spørsmålet om denne vurderingen skal være subjektiv eller objektiv skiller de to normene seg noe fra hverandre. Etter forslagens art. X §7 skal man legge til grunn en objektiv vurdering av formålet. Etter den norske normen er spørsmålet uavklart.

Normene skiller seg også fra hverandre i spørsmålet om hvor høy terskelen for gjennomskjæring skal være. Etter normen i forslagens art. X §7 er terskelen for gjennomskjæring relativt lav, og normen er anvendelig i mange treaty shopping-situasjoner. Etter den norske normen er terskelen for gjennomskjæring relativt høy, og kan bare brukes i noen få tilfelle av treaty shopping.

Den norske normen kan anvendes på transaksjonskjeder. Her spiller vurderingen av disposisjonens formål en sentral rolle. Jeg tolker uttrykket «any arrangement or transaction» i forslagens art. X §7 slik at bestemmelsen kan anvendes på transaksjonskjeder. Det faktum at formålet bak disposisjonen også er et viktig moment etter normen i forslagens art. X §7 styrker denne tolkingen.

Litteraturliste.

Bøker.

- Banoun (2003) Bettina Banoun *Omgåelse av skattereglene*.
1. utgave, Oslo 2003.
- Harboe (2012) Harboe, Einar *Skattemessig gjennomskjæring*.
Oslo, 2012.
- Zimmer (2009a) Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett* 4. utg. Oslo 2009.
- Zimmer (2014) Zimmer, Fredrik *Lærebok i skatterett*. 7. utg. Oslo, 2014.
- Ward (2005) Ward David A. m. fl. *The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*. Kingston 2005.
- Artikler.**
- Tjørn (2012) Tjørn, Benita *Bevissspørsmål ved EU-domstolens prøving av proporsjonalitetsprinsippet*.
Stortingets utredningsseksjon. Perspektiv 01/12.
- Furusest (2009) Furusest, Eivind *Tolking av begrepet «beneficial owner» i skatteavtalene*.
Skatterett 2009 nr 2.
- Zimmer (2003) Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2002*. Skatterett 2003 nr. 4 s. 332.
- Zimmer (2007) Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i*

skattesaker 2006. Skatterett 2007 nr.4 s. 325.

Zimmer (2009b)

Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2008. Skatterett 2009 nr. 4 s. 305.*

Zimmer (2008)

Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2007. Skatterett 2008 nr.4 s. 302.*

Avhandlinger.

Strandberg (2010)

Strandberg, Magne *Beviskrav i sivile saker: en bevisteoretisk studie av den norske beviskravslærens forutsetninger.* Avhandling PhD 2010. Universitetet i Bergen.

Søgaard (2011)

Søgaard, Simen Skjold *Generelle omgåelsesnormer som virkemiddel mot treaty shopping.* Institutt for offentlig retts skriftsserie nr. 2/2011.

Nettsteder.

Cambridge Free Dictionary

Cambridge Free English Dictionary and Thesaurus.

Stoveland (2008)

Stoveland, Per Helge *Tilleggsskatt og menneskerettigheter.* Magma, Econas tidsskrift for økonomi og ledelse 6/2008.

Traktater og modellavtaler.

OECD Action 6: 2014 Deliverable

OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate*

	<i>Circumstances</i>
	ACTION 6: 2014 Deliverable.
OECD-kommentarer	OECD " <i>Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention</i> " (1977, 1995, 2000, 2003, 2008, 2010).
OECDs mønsteravtale	<i>OECD Model Tax Convention on Income and on Capital</i> . Paris, 1995.
VCLT	Vienna Convention on the Law of Treaties, Wien 23. mai 1969.
Lovregister.	
Sktl.	Lov 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt(skatteloven).
Asl.	Lov 13. Juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper(aksjeloven).
Dommer.	
2009 FCA 57.	Prevost Car. 26. februar 2009. Federal Court of Appeal, Canada.

